

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**VLOGA REVIZORJA NA PODROČJU NEFINANČNEGA
POROČANJA**

Ljubljana, maj 2022

DARJA FLIS

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Darja Flis, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Vloga revizorja na področju nefinančnega poročanja, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko izr. prof. dr. Majo Zaman Groff

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 NEFINANČNO POROČANJE	3
1.1 Družbena odgovornost podjetij	3
1.1.1 Razvoj družbene odgovornosti	5
1.1.2 Vrednote podjetja in njegovo organizacijsko upravljanje	7
1.1.3 Povezava strategije podjetja in zavezanosti k trajnostnemu upravljanju	8
1.2 Opredelitev pojma nefinančnega poročanja	10
1.2.1 Vsebina in značilnosti nefinančnega poročanja.....	10
1.2.2 Ključna načela nefinančnega poročanja in koncept bistvenosti	11
1.3 Zakonodajni okvir nefinančnega poročanja	12
1.3.1 Direktiva 2014/95/EU	12
1.3.2 Zakon o gospodarskih družbah.....	14
1.4 Izjava o nefinančnem poslovanju	15
1.4.1 Namen in načela izjave o nefinančnem poslovanju.....	15
1.4.2 Vsebina izjave.....	15
1.4.3 Ključni kazalniki družbene odgovornosti.....	17
1.4.4 Okviri za poročanje	20
1.5 Standardi GRI.....	20
1.5.1 Sestava standardov GRI	23
1.5.2 Poročanje po standardih GRI.....	24
1.5.3 Načela poročanja po standardih GRI.....	28
2 VLOGA REVIZORJA NA PODROČJU NEFINANČNEGA POROČANJA.....	29
2.1 Revidiranje računovodskih izkazov	29
2.1.1 Preverjanje poslovnega poročila.....	30
2.1.2 Preverjanje izjave o nefinančnem poslovanju	32
2.2 Revidiranje družbene odgovornosti	32
2.2.1 Namen revidiranja družbene odgovornosti	37
2.2.2 Revidiranje informacij nefinančnega poročanja.....	38
2.2.3 Izzivi revidiranja nefinančnega poročanja.....	40
2.3 Vpliv revizorja na kakovost nefinančnega poročanja podjetij.....	40

2.3.1 Priskevek velikih revizijskih družb na področju nefinančnega poročanja....	41
2.4 Diskusija in glavne ugotovitve	47
SKLEP.....	48
LITERATURA IN VIRI.....	50
PRILOGE	55

KAZALO TABEL

Tabela 1: Primeri kazalcev družbene odgovornosti	19
Tabela 2: Razlogi za opustitev razkritja vsebine skladno s standardi GRI	27

KAZALO SLIK

Slika 1: Zgodovina standardov GRI.....	22
Slika 2: Sestava standardov GRI.....	24
Slika 3: Proces poročanja ob uporabi standardov GRI	25
Slika 4: Proces določanja bistvene teme	26
Slika 5: Trajnost in revidiranje družbene odgovornosti.....	35
Slika 6: Vzpostavitev vključenosti v sistem revidiranja družbene odgovornosti.....	36

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Prikaz rasti poročanja o družbeni odgovornosti od leta 1993 za skupini N100 in G250	1
Priloga 2: Stopnje rasti poročanja o družbeni odgovornosti za skupino N100 po regijah....	2
Priloga 3: Pregled poročil o družbeni odgovornosti.....	3

SEZNAM KRATIC

angl. – angleško

AA1000 – (angl. AccountAbility 1000); Globalna organizacija za svetovanje in standarde na področju poročanja o družbeni odgovornosti

CERES – (angl. Coalition for Environmentally Responsible Economics); Koalicija okoljsko odgovornih gospodarstev

CIS – (angl. Commonwealth of Independent States); Skupnost neodvisnih držav Vzhodne Evrope

EMAS – (angl. Eco Management and Audit Scheme); Shema skupnosti za sisteme ravnanja z okoljem in njihovo presojo

EU – Evropska unija

GFA – (angl. Green Frog Award); Nagrada za najboljše trajnostno poročilo

GRI – (angl. Global Reporting Initiative); Pobuda za globalno poročanje

GSSB – (angl. Global Sustainability Standards Board); Odbor za globalne trajnostne standarde

IAASB – (angl. International Auditing and Assurance Standards Board); Odbor za mednarodne standarde revidiranja in zagotovil

IIRC – (angl. International Integrated Reporting Council); Mednarodni svet za integrirano poročanje

ISO – (angl. International Organization for Standardization); Mednarodna organizacija za standardizacijo

MSR – Mednarodni standardi revidiranja

MSZ – Mednarodni standardi poslov dajanja zagotovil

OECD – (angl. Organisation for Economic Co-operation and Development); Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj

SDG – (angl. Sustainable Development Goals); Cilji za trajnostni razvoj

SIQ – Slovenski inštitut za kakovost in meroslovje

UNEP – (angl. The United Nations Environment Programme); Okoljski program Organizacije združenih narodov

WTO – (angl. World Trade Organization); Svetovna trgovinska organizacija

ZGD-1 – Zakon o gospodarskih družbah

ZN – Združeni narodi

UVOD

Trajnostni razvoj je prioriteta številnih organizacij. Zanj je poleg zaposlenih odgovorno tudi najvišje poslovodstvo. Podjetje v ta namen pripravi ločeno nefinančno poročilo, v katerem predstavi trajnostne strateške usmeritve in izzive, cilje, programe in projekte ter tudi rezultate.

Če želi podjetje svojo dolgoročno uspešnost vzdrževati, se mora skrb za družbeno in naravno okolje uglasiti s trajnostnim razvojem in postati vitalna komponenta delovanja podjetja. Ravnoesje med gospodarskim napredkom, družbeno uspešnostjo in varstvom okolja vodi podjetje do konkurenčne prednosti. Javnost se vedno bolj zaveda pomembnosti trajnostnega razvoja in opozarja na vpliv podjetij na gospodarstvo, družbo in okolje.

Od leta 2018 je za velika podjetja, ki poslujejo v Evropski uniji (v nadaljevanju EU), zavezujoča Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta o razkritju nefinančnih informacij in informacij o raznolikosti. Velika podjetja, ki so subjekti javnega interesa in katerih povprečno število zaposlenih v poslovnem letu je na dan bilance stanja večje od 500, morajo v poslovno poročilo vključiti tudi izjavo o nefinančnem poslovanju. Izjava vsebuje informacije o okoljskih, socialnih in kadrovskih zadevah, spoštovanju človekovih pravic ter zadeve v zvezi z bojem proti korupciji in podkupovanju (Direktiva 2014/95/EU).

70. člen Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 60/6, navaja, da mora poslovno poročilo vsebovati vsaj pošten prikaz razvoja in izidov poslovanja družbe ter njenega finančnega položaja, vključno z opisom bistvenih tveganj in negotovosti, ki jim je družba izpostavljena. Družba lahko izjavo o nefinančnem poslovanju pripravi kot ločeno poročilo, ki ga objavi skupaj s poslovnim poročilom, ali pa se ločeno poročilo objavi na spletni strani družbe v razumnem roku, ki ne presega šestih mesecev po dnevu bilance stanja, poslovno poročilo pa se nanj sklicuje (Potrč, 2017).

Obstajajo različne možnosti poročanja o nefinančnem poslovanju. Pri pripravi poročila se številna podjetja naslanjajo na Pobudo za globalno poročanje (angl. Global Reporting Initiative, v nadaljevanju GRI). Standardi GRI na primer spodbujajo poročanje o trajnostno naravnem poslovanju, kjer podjetja v poročilu združijo ekonomski, družbeni in okoljski vidik poslovanja (GRI, 2021d).

Spremenjeni 57. člen (ZGD-1) po novem določa, da mora revizor preveriti, ali poslovno poročilo vsebuje izjavo o upravljanju družbe in izjavo o nefinančnem poslovanju, ter pregledati njuno formalno popolnost. K posameznim podatkom v izjavi poda svoje mnenje, v katerem se vsebinsko omeji na pregled podatkov iz 3. točke, ki vsebuje opis glavnih značilnosti sistemov notranjih kontrol in upravljanja tveganj v družbi v povezavi s postopkom računovodskega poročanja in 4. točke 5. odstavka 70. člena, ki govori o pomembnem neposrednem in posrednem imetništvu vrednostnih papirjev družbe, zagotavljanju posebnih pravic, omejitvah glasovalnih pravic, pravilih družbe ter pooblastilih

članov posloводства za izdajo in nakup lastnih delnic. Pri ostalih podatkih, ki so del izjave o upravljanju, revizor zgolj preveri, ali jih je družba zagotovila – brez vsebinske presoje (Potrč, 2017).

Revizija računovodskih izkazov in poročilo o družbeni odgovornosti se razlikujeta po tem, da mora revidiranje računovodskih izkazov potekati skladno z Zakonom o revidiranju, Mednarodnimi standardi revidiranja (v nadaljevanju MSR) in drugimi opravi revidiranja, medtem ko na področju revidiranja družbene odgovornosti nimamo sprejetega standarda. Revidiranje poročil o družbeni odgovornosti na primer namesto pregleda finančnih podatkov oziroma vrednosti zajema pregled opisa. Računovodske izkaze lahko revidira samo pooblaščen revizor, medtem ko se za večino poročil o družbeni odgovornosti, ki jih pripravijo velika podjetja, izvede zunanja revizija ali pregled, vendar za ta poročila ni splošno sprejetega standarda revidiranja ali dajanja zagotovil (Evropsko računsko sodišče, 2019).

Izzivi pri revidiranju poročanja o družbeni odgovornosti so torej drugačni kot pri revidiranju računovodskih izkazov.

Namen magistrskega dela je opredeliti in opisati vlogo revizorja na področju nefinančnega poročanja. Za lažje razumevanje te vloge je treba najprej predstaviti tudi razloge za revidiranje področja nefinančnega poročanja. V ta namen bom v magistrskem delu najprej opredelila nefinančno poročanje in družbeno odgovornost podjetij. Na podlagi obstoječih raziskav s področja revizije družbene odgovornosti si zastavljam naslednja tri raziskovalna vprašanja:

1. Kakšna je vloga revizorja na področju nefinančnega poročanja?
2. Kateri so glavni izzivi revizorja na področju nefinančnega poročanja?
3. Kakšen je vpliv revizorja na podjetja pri nefinančnem poročanju?

Da bi dosegla glavni namen magistrskega dela, sem opredelila naslednje cilje:

- ugotoviti namen revidiranja nefinančnega poročila;
- prikazati izzive, s katerimi se revizorji srečujejo pri revidiranju nefinančnega poročila;
- proučiti obstoječe raziskave o vplivu revizorjev na razkritja in obseg nefinančnih informacij podjetij.

Magistrsko delo bo sestavljeno iz teoretičnega dela in diskusije z glavnimi ugotovitvami. Uporabila bom metodi deskripcije in kompilacije, s katerima bom opredelila posamezne pojme za proučitev nefinančnega poročanja in vloge revizorja na področju nefinančnega poročanja. S pomočjo omenjenih metod bom uporabila tudi domačo in tujo strokovno literaturo, znanstvene članke, objavljene rezultate raziskav ter medijske prispevke.

Magistrsko delo bo razdeljeno na dva vsebinska sklopa. V prvem poglavju bom opisala nefinančno poročanje, ki bo v nadaljevanju razdeljeno na pet vsebinsko zaokroženih

podpoglavij. Najprej bom opisala družbeno odgovornost podjetja, nato pa skozi opredelitev pojma nefinančnega poročanja predstavila tudi zakonodajno plat, izjavo o nefinančnem poročanju in najpomembnejše standarde na področju nefinančnega poročanja, ki jim podjetja sledijo pri pripravi poročila.

V drugem poglavju se bom posvetila vlogi revizorja na področju nefinančnega poročanja. V okviru tega poglavja bom predstavila vlogo revizorja, ki se kaže v več segmentih. V prvem podpoglavju bom opisala revidiranje računovodskih izkazov: v skladu s katerimi revizijskimi standardi revizor preverja poslovno poročilo, kakšna je njegova naloga in kakšno poročilo izda. V nadaljevanju bom predstavila revidiranje družbene odgovornosti: kakšen je namen revidiranja družbene odgovornosti in informacij nefinančnega poročanja ter s kakšnimi izzivi se revizor srečuje pri revidiranju. Drugo poglavje bom zaključila s podpoglavjem, v katerem bom predstavila vpliv revizorja na kakovost nefinančnega poročanja podjetij.

V sklepu bom predstavila končne ugotovitve

1 NEFINANČNO POROČANJE

1.1 Družbena odgovornost podjetij

Družbena odgovornost podjetij je na ravni EU definirana kot koncept, znotraj katerega podjetja na prostovoljni ravni vključujejo skrb za družbo in okolje v svoje vsakodnevno poslovanje in v svoja razmerja z zainteresiranimi deležniki (Ekvilib Inštitut, 2020a). Glede odgovornosti podjetja za vplive svojih odločitev in dejavnosti na družbo in okolje je Mednarodna organizacija za standardizacijo (angl. International Organization for Standardization, v nadaljevanju ISO) v standardu ISO 26000:2010 določila, da mora podjetje skozi pregledno in etično ravnanje prispevati k trajnostnemu razvoju, upoštevati pričakovanja zainteresiranih deležnikov, veljavno zakonodajo in mednarodne norme, integrirati odgovornost v celotno organizacijo in jo izvajati v vseh svojih odnosih (ISO 26000, 2019).

Družbena odgovornost je način, na katerega naj se pripadniki skupnosti (posamezniki ali pravne osebe, družbe) obnašajo in opravljajo svoje dejavnosti, da se ohrani sožitje z drugimi pripadniki družbe in družbe na splošno. Nanaša se na vse pripadnike družbe, pa naj gre za posameznike ali za korporacije oziroma pravne osebe. Velja, da ima vsakdo dolžnost družbeno odgovornega ravnanja. Obseg te dolžnosti in teža odgovornosti pa sta odvisna od družbene vloge, ki jo ima posameznik v družbi, in se merita po stopnji zaupanja. Visoko stopnjo družbene odgovornosti imajo po naravi funkcionarji velikih korporacij in politiki – glede na to, da uživajo zaupanje glede upravljanja velikega kapitala in velikega števila ljudi, in tudi glede na to, da uporabniki njihovih proizvodov ali storitev lahko utrpijo posledice njihovega neodgovornega ravnanja. Ravnanje, ki ima značaj družbene odgovornosti, je lahko urejeno z zakonom ali pa je prepuščeno etični presoji in državljanski drži. Zdi se, da

razlika med posameznikovo in korporacijsko družbeno odgovornostjo nastane, ko govorimo o družbeni odgovornosti kot etični zavezi. Ljudje kot posamezniki so zavezani k etičnemu ravnanju. Na drugi strani se korporacije obnašajo socialno odgovorno zato, ker imajo od tega koristi, torej zaradi marketinških razlogov (ugled pri uporabnikih), kar težko opredelimo kot etičnost. Zato lahko govorimo le o posameznikovi družbeni odgovornosti kot etičnem vprašanju. O korporativni družbeni odgovornosti kot etičnem vprašanju pa lahko govorimo samo v okviru njegove porabniške usmerjenosti in spoštovanja etičnih kodeksov, ki so jih sprejeli sami ali združenja v njihovem imenu (Bohinc, 2016, str. 173).

EU je leta 2001 v svoji Zeleni knjigi družbeno odgovornost podjetij opredelila kot odgovornost za odnose na štirih ključnih področjih (IRDO, 2020b):

- zaposleni,
- okolje,
- kupci in dobavitelji (trg),
- skupnost.

Podjetje s tem, ko poskrbi za zaposlene, poveča njihovo odgovornost in lojalnost do podjetja. Če so zaposleni ustrezno usposobljeni, bo delo opravljeno hitreje, izboljšala se bosta čas dobave in kakovost storitev, zmanjšala se bo poraba materialov in energije (IRDO, 2020b).

Gre za razvoj, ki si prizadeva vzdrževati ravnotežje med naslednjimi tremi stebri: varstvo okolja, socialni razvoj in gospodarski razvoj. Pomeni pot k ravnovesju v družbi in naravi. Ne gre le za okoljski razvoj, kakor se pogosto razume ta koncept, temveč predvsem za gospodarski in socialni razvoj, ki sta uravnotežena med seboj in tudi z okoljem, pri čemer ne smemo pozabiti na kulturo družbe kot podporni steber razvoja (Ekvilib Inštitut, 2020a).

Družbena odgovornost podjetij se po nekaterih opredelitvah razume kot prostovoljna skrb za socialna in okoljska vprašanja, ki zadevajo poslovanje podjetij, ter kot interakcija z njihovimi zainteresiranimi deležniki. Pri tem gre lahko, denimo, za vključevanje v okolju neškodljive projekte, prizadevanje za spoštovanje delavskih pravic in izboljševanje delovnih razmer, skrb za okolje, dobrodelno dejavnost in izobraževanje nekaterih skupin, pri čemer pa mora podjetje paziti na usklajenost med dejanji in obljubami (Grgič, 2011).

V poslovna poročila je treba vključiti razkritja o tem, kako podjetja ukrepajo in kakšne aktivnosti izvajajo na področju družbene odgovornosti. V poslovno poročilo je poleg računovodskih informacij treba vključiti tudi nefinančne informacije (Močnik, Crnogaj & Bradač Hojnik, 2017, str. 105).

V svetu in v Sloveniji se je do danes uveljavilo več standardov in smernic, ki se osredotočajo na področje družbene odgovornosti podjetij. V nadaljevanju dela bom opisala najširše uporabljene med njimi, in sicer standarde poročanja GRI.

1.1.1 Razvoj družbene odgovornosti

Družbeno odgovorno poslovanje in etično ravnanje podjetij sta že desetletja predmet proučevanja. V preteklosti je bil poudarek izključno na velikih podjetjih in korporacijah, medtem ko so mala in srednje velika podjetja ostala v ozadju proučevanja na tem področju.

Splošno sprejeta domneva na področju družbene odgovornosti podjetij je, da različne oblike družbeno odgovornih praks podjetnikov in managementa, ki se nanašajo na različne ciljne skupine, lahko prispevajo k izboljšanju konkurenčne prednosti podjetja. S tega vidika družbena odgovornost ni relevantna le za velika podjetja, temveč tudi za mala in srednja. Slednja predstavljajo večino vseh podjetij, tako v Sloveniji kot v drugih razvitih gospodarstvih, ter imajo ključno vlogo v družbenoekonomskem okolju.

Z zgodovinskega vidika je razvoj družbene odgovornosti potekal v več značilnih fazah (Carroll, 2008):

- prva faza v razvoju družbene odgovornosti, imenovana management za maksimizacijo dobička, je bila v ospredju konec 19. in na začetku 20. stoletja in izhaja iz klasičnega ekonomskega gledanja, ki ga predstavlja Friedman (2011, str. 121), ki navaja, da »obstaja ena sama družbena odgovornost, to je, da uporablja vire in deluje tako, da povečuje svoj dobiček ob spoštovanju pravil igre do te mere, da ostane znotraj odprte in svobodne konkurence brez prevare ali goljufije«;
- druga faza, imenovana skrbniški management, se je pojavila v 20. letih 20. stoletja in je bila rezultat sprememb v takratni družbi, kot sta bila pluralizem in razpršitev lastništva. Odgovornost managerjev je bila, poleg doseganja dobička za lastnike, tudi odgovoren odnos do odjemalcev, zaposlenih in družbe (Hay & Gray, 1974);
- korporativno obdobje je predstavljalo tretjo fazo in se je razvilo po letu 1930. Korporacije so začeli dojemati kot institucije, ki morajo izpolnjevati tudi družbene obveznosti (Eberstadt, 1977);
- četrta faza, ki se je začela okoli leta 1950, je imenovana tudi management kakovosti življenja. V tem obdobju je zamisel o družbeni odgovornosti podjetij dobila nov zagon s širitvijo velikih konglomeratov. Podjetja so bila primorana prevzemati vse več odgovornosti in pri svojih odločitvah upoštevati širše družbene interese. Sedanji pomen družbene odgovornosti oziroma družbeno odgovornega ravnanja se je torej izoblikoval predvsem v 20. in 21. stoletju ter zajema celotno družbeno strukturo in njen ustroj (Močnik, Crnogaj & Bradač Hojnik, 2017, str. 93–94).

Svoj razcvet je družbena odgovornost doživela v 60. letih 20. stoletja, ko so javni pritiski začeli oblikovati dnevni red na področju ozaveščanja o okoljskih vprašanjih. Pritisk javnosti o družbeni odgovornosti podjetij je postal velik. Elkington (2004, str. 7–9) je pritiske javnosti strnil v tri obdobja:

- prvi val pritiskov se je začel v zgodnjih 60. letih 20. stoletja, svojo moč pa je pridobil šele proti koncu desetletja, med letoma 1969 in 1973. S širjenjem razmišljanja o vplivu podjetij na okolje in rabi naravnih virov so se začele pojavljati prve okoljske zakonodaje, s katerimi so podjetja zagotavljala svojo skladnost. Kmalu je sledil prvi preobrat navzdol, od sredine 70. let pa vse do leta 1987, ko je politika poskusila razveljaviti sprejeto okoljsko zakonodajo;
- drugi ali zeleni val pritiskov se je začel v letu 1988 z objavo poročila Naša skupna prihodnost (angl. Our Common Future) s strani Svetovne komisije za okolje in razvoj (angl. World Commission on Environment and Development). Takrat so prvič vključili trajnostni razvoj v ključne politične debate. Težave, kot sta tanjšanje plasti ozona in uničevanje deževnih gozdov, so privedle k novemu gibanju: zelenemu potrošništvu. Svoj vrhunec je val doživel med letoma 1988 in 1991, nato pa je ponovno sledil preobrat v letu 1991, ki pa ga je Združenim narodom (v nadaljevanju ZN) uspelo nekoliko zamakniti z izpostavitvijo tem, kot so klimatske spremembe in biotska raznovrstnost;
- tretji val pritiskov, imenovan tudi globalizacija, se je začel leta 1999 s protestom proti Svetovni trgovinski organizaciji (angl. World Trade Organization – WTO), Svetovni banki, Mednarodnemu denarnemu skladu, Svetovnemu gospodarskemu forumu in drugim mednarodnim institucijam, pri čemer se je opozarjalo na kritično vlogo javnosti in mednarodnih institucij pri spodbujanju ali oviranju trajnostnega razvoja. Leta 2002 so v ZN trajnostni razvoj ponovno uvrstili na agendo.

Posamezne države imajo različno zgodovino in uporabljajo različne pristope k implementaciji družbene odgovornosti. V nadaljevanju predstavljam nekaj najznačilnejših, povzetih po Golobu in Podnarju (2021).

Prvi obravnavani pristop je anglosaški in temelji na ozkem pojmovanju družbene odgovornosti z vidika lastnega interesa podjetja. V skladu s tem modelom je bistveno, da družbena odgovornost podjetja prispeva k njegovi dobičkonosnosti in konkurenčnosti. Posledično je treba družbeno odgovornost jasno meriti in jo tudi predstavljati javnosti z vidika izboljševanja ugleda podjetja. Ta model je značilen zlasti za Združene države Amerike in Veliko Britanijo.

Drugi model je germanski. Zanj je značilno, da so podjetja k družbeno odgovornemu delovanju usmerjena s strani zakonodaje. V sprejemanje zakonodaje na tem področju so vključeni različni zainteresirani deležniki iz okolja. Politika družbene odgovornosti v podjetju je sprejemljiva, če dosega širši konsenz in ne le zahtev vodstva podjetja.

Tretji model je latinski in je deloma podoben germanskemu modelu, saj daje prednost formalno zapisanim strukturam in pravilom, ki pa imajo v ozadju idejo o »višjem idealu«, služenju interesu javnosti. Najpomembnejša dimenzija družbene odgovornosti v tem modelu je interna in se nanaša na zaposlene. V tem modelu je pravni okvir zelo pomemben, podjetje pa ga mora spoštovati.

Četrty model je skandinavsko-nizozemski model, ki temelji na oblikovanju konsenza in soočanju različnih mnenj deležnikov v družbi, manj pa temelji na interesu lastnikov.

Peti model družbene odgovornosti je postsocialistični model (ki ga prevzemamo tudi v Sloveniji). Ta se je začel razvijati šele pred dvema desetletjema. Na eni strani temelji na izgrajevanju socialne države in večji vlogi civilne družbe pri družbenoekonomskih vprašanjih, na drugi strani pa na potrebi po večji konkurenčnosti in razvoju ter dokončnem izhodu iz tranzicije (Golob & Podnar, 2021).

1.1.2 Vrednote podjetja in njegovo organizacijsko upravljanje

Vrednote pomenijo in izražajo bistvo filozofije podjetja. Zagotavljajo občutek skupne smeri za zaposlene ter so vodilo njihovem vedenju in odločanju, podjetje pa predstavljajo tudi navzven – poslovnim partnerjem. Zato so za uspešno delovanje podjetja pomembne dobro opredeljene vrednote, ki močno zaznamujejo delovanje organizacije (Bertoncelj, Meško, Naraločnik & Nastav, 2011, str. 146).

Vrednote podjetja so neoprijemljive in težko merljive, zato je težko oceniti njihov prispevek h končnemu finančnemu uspehu podjetja. So pa te, če so dobro opredeljene, na nekaterih področjih nedvomno lahko velika konkurenčna prednost (Polajnar & Rozman, 2014, str. 14).

Poleg prepričanj in stališč, ki vplivajo na organizacijsko vedenje, predstavljajo vrednote organizacijsko kulturo (Veingerl Čič & Štrukelj, 2017, str. 176). Družbena odgovornost temelji na osebni odgovornosti tako deležnikov kot posameznikov, zato mora družbena odgovornost najprej postati njihova osebna vrednota. Odnos posameznikov do sebe namreč oblikuje osebno odgovornost, medtem ko odnos do dela in sodelovanja oblikuje delovno odgovornost, odnos do komuniciranja oblikuje odgovornost do drugih in javnosti, odnos do razvoja in uspeha pa ekonomsko odgovornost (Žižek Šarotar & Maučec, 2008).

Obstaja še ena oblika odgovornosti, ki jo navaja Gonza (2020, str. 12), in sicer lokalna in okoljska odgovornost delavskega lastništva, kjer so zaposleni solastniki podjetja in imajo moč sprejemati odločitve v podjetju. Njihove odločitve imajo vpliv na tretje osebe in lokalno skupnost, v kateri je podjetje situirano. Zaposleni so običajno ljudje, ki živijo v tem okolju. Na ta način se delno premosti problem uskladitve interesov – interes lokalne skupnosti je vsaj v določeni meri usklajen z interesom ljudi, ki odločajo o tem, ali bo podjetje še naprej onesnaževalo okolje ali pa bo investiralo v tehnologijo, ki onesnaževanje zmanjša.

Zaposleni, posebno vodilni kadri, imajo s svojimi vrednotami in dejanji vpliv na organizacijo, v kateri delujejo. Danes nekatere organizacije lahko vplivajo na družbenopolitično dogajanje v svetu, lahko odločajo o vojni in miru, blagostanju in revščini ter s tem neposredno ali posredno vplivajo na življenje ljudi, zato se v ospredje poslovne etike vse bolj postavlja družbena odgovornost organizacij in njihovih vodilnih kadrov – kdo so, kaj delajo, kakšni so rezultati tega, kar počnejo, in zakaj to počnejo. Pomembno je, kakšni so ti ljudje v resnici, v vsakdanjem življenju, kakšen je njihov sistem vrednot, kaj jih

motivira, da delajo, in kakšen odnos imajo do okolja in celotne družbe, v kateri delujejo. Motivacija in vrednote vodij namreč sooblikujejo njihove odločitve, ali bodo ravnali odgovorno in vestno ali pa bodo s svojo malomarnostjo organizaciji in celotni družbi celo škodovali (Šopar, 2008).

Polajnar in Rozman (2014) menita, da je tema ključnih vrednot v zadnjem času zelo aktualna, saj se vodstva vse bolj zavedajo pomena svoje vloge, čeprav še ni natančno znano, kako to vpliva na končne finančne rezultate podjetja. Vprašanje pa je, ali vrednote zares predstavljajo pravo kulturo podjetja. Opisovati morajo bistvo podjetja, predstavljati, kako podjetje deluje in kaj je zanj zares pomembno. Če so opredeljene vrednote le želja nekaj ljudi glede tega, kakšno bi podjetje moralo biti v prihodnje, potem to ni odraz trenutnega stanja kulture podjetja, katere osnovni gradnik bi te vrednote morale biti.

Vrednote, ki si jih podjetje postavi, so pomembne, saj vplivajo na uspeh in zaposlenim predstavljajo bistvo filozofije podjetja. Če podjetje v svojo filozofijo vključi vrednote, ki ne predstavljajo odraza trenutne kulture v podjetju, jih zaposleni ne morejo ponotranjiti in sprejeti za svoje. Zato je za dobro organizacijsko kulturo v podjetju ključen jasno strukturiran sistem vrednot, pomembno pa je tudi, kako bo ta sistem predstavljen zaposlenim in prenesen nanje, saj prav oni izražajo sistem vrednot podjetja (in nasprotno). Vrednote povezujejo zaposlene, saj se z njimi poistovetijo in osmislijo lastno delo. Živeti po vrednotah podjetja ni nekaj enkratnega, temveč neskončni proces. Ključne vrednote v podjetju bi morale biti nespremenljive. Zaposleni bi morali stalno prilagajati svoje vedenje v podjetju in zunaj njega ter na tej osnovi sprejemati poslovne odločitve. Za to je potrebna nenehna spodbuda. To, da vrednote ostanejo žive tudi dolgoročno, je odvisno od več dejavnikov, ki bi morali biti stalno aktivni v poslovni praksi (Polajnar & Rozman, 2014, str. 14–18).

Sistem vrednot po eni strani v družbi usmerja družbene in kulturne dejavnike ter ustanove, da pri posamezniku oblikujejo njemu namenjen individualni sistem, po drugi strani pa usmerja posameznike v njihovem ravnanju in medsebojnih odnosih tako, da bo to ustrezalo temeljnim vrednotam družbe (Bertoncelj, Meško, Naraločnik & Nastav, 2011, str. 146).

1.1.3 Povezava strategije podjetja in zavezanosti k trajnostnemu upravljanju

Vsako podjetje je edinstveno in deluje v skladu s svojimi zmogljivostmi, zato ne moremo posplošiti, da lahko vsa podjetja uvajajo družbeno odgovornost po univerzalnem receptu. Vsako podjetje načrtuje aktivnosti, ki so zanj najpomembnejše. S postavitvijo realnih ciljev in kriterijev za merjenje uspešnosti lahko podjetje ugotavlja svoje koristi ali škodljive vplive na širšo skupnost. Te podatke in rezultate predstavi v okviru poročanja in komuniciranja družbene odgovornosti zaposlenim, kupcem, dobaviteljem, lokalni skupnosti in drugim zainteresiranim deležnikom (IRDO, 2020a).

Najučinkovitejši rezultati se dosežejo, če se družbeno odgovornost uvaja postopoma in sistematično. IRDO (2020a) predlaga naslednje korake:

- narediti analizo stanja;
- napisati izjavo in razložiti, kaj pomeni družbeno odgovorno ravnanje;
- identificirati presečišče podjetja in družbe;
- izbrati družbeno in okoljsko področje za obravnavo;
- oblikovati pobude in aktivnosti, ki bodo prispevale širše in specifične koristi za družbo in podjetje;
- analizirati učinkovitost aktivnosti;
- poročati in komunicirati;
- nadgraditi obstoječo strategijo oziroma oblikovati novo.

Od organizacij se pričakuje, da bodo delovale v korist družbe in okolja ter da bodo razkrivale pozitivne in negativne vplive na posamezne deležnike in tudi naravno okolje. Ozaveščena javnost od njih zahteva širšo družbeno odgovornost in ravnanje ter nadzoruje njihovo delovanje. Primerno obveščanje vseh zainteresiranih deležnikov oziroma interesnih skupin o delovanju je velik in pomemben del družbene odgovornosti. Je del poslovanja organizacije, kajti če organizacija ne komunicira s svojimi deležniki, si bodo ti potrebne informacije poiskali sami in si mnenje o njej ustvarili na njihovi podlagi. Poročanje nam namreč precej pove o organizaciji, njeni stabilnosti in perspektivnosti tako s stališča vlaganja kot s stališča poslovanja in zaposlovanja ter konkretnega vpliva na okolje (Bertoncelj, Meško, Naraločnik & Nastav, 2011, str. 132–133).

Kot navajajo Bertoncelj, Meško, Naraločnik in Nastav (v Doane 2002), so zagovorniki obveznega poročanja o družbeni odgovornosti prepričani, da bi morala zakonodaja bolj regulirati področja in obseg poročanja, da bi zagotovila poročanje o pomembnih informacijah v javnosti. Deloma je ta praksa že uveljavljena, poročanje pa še vedno ostaja prostovoljno. Če vsebina poročila ni zakonsko določena, temveč je stvar izbire organizacije, je zelo verjetno, da organizacija vanj ne bo vključila zanjo neugodnih informacij, nekatere informacije v poročilu pa so lahko tudi zavajajoče. Organizacije so pogosto postavljene pred dejstvo, da so nekatera vprašanja za deležnike zelo pomembna, zato jim morajo ponuditi zelene informacije (Bertoncelj, Meško, Naraločnik & Nastav, 2011, str. 133–134).

O razlogih, da organizacije poročajo o družbeni odgovornosti, obstaja več teorij.

- **Teorija iger**

V želji po maksimiranju vrednosti čistega dobička po odštetju pričakovanih političnih stroškov, ki se izkažejo v obliki inšpekcijskih pregledov, pritiskov po strožjih zakonskih zahtevah, bojkota proizvodov in drugih ukrepov, se organizacije prostovoljno odločijo za razkrivanje informacij o družbeni odgovornosti. Verjetnost političnih stroškov v primeru slabega okoljskega ali družbenega ravnanja je za nekatere organizacije lahko še večja (Bertoncelj, Meško, Naraločnik & Nastav, 2011, str. 134).

- **Teorija deležnikov**

Poleg uveljavljanja pravic teorija deležnikov govori tudi o dolžnostih. Med kazalniki uspešnosti dobička ne postavlja na prvo mesto, temveč poudarja pomembnost odnosa organizacije do deležnikov. Opredeljuje namreč koristi, ki jih imajo ekonomski subjekti zaradi delovanja v družbi (Bertoncelj, Meško, Naraločnik & Nastav, 2011, str. 134).

- **Teorija legitimnosti**

Legitimnost pomeni skladnost ciljev organizacije in širšega družbenega sistema. Prostovoljna razkritja so lahko orodje za zagotavljanje legitimnosti, pri čemer imajo organizacije namen informirati o svojem delovanju, spreminjati zaznave javnosti ali odvracati pozornost od problemov s poudarjanjem dosežkov na drugih družbeno pomembnih področjih (Bertoncelj, Meško, Naraločnik & Nastav, 2011, str. 135).

Teorija legitimnosti išče razlage, zakaj podjetja poročajo. Iz teorije pa ni mogoče razbrati, koliko naj podjetja poročajo posameznim zainteresiranim deležnikom. Zainteresirani deležniki imajo različne stopnje moči in zato nimajo enake pozornosti. Podjetja dajejo prednost predvsem tistim, ki imajo največjo ekonomsko moč (Slapničar, 2004, str. 522).

Podobno kot pri pojmovanju družbene odgovornosti lahko tudi na poročanje o družbeni odgovornosti gledamo na dva načina. V ožjem pomenu so to razkritja o družbeni odgovornosti, objavljena v letnem poročilu, ali poročilih, ki ga dopolnjujejo. Širše pa s poročanjem o družbeni odgovornosti razumemo vsa tista razkritja družbene odgovornosti, ki se pojavljajo v drugih oblikah oglaševanja in odnosov z javnostmi, kot so objave ali oglasi na televiziji, radiu, internetu, v časopisu, na tiskovnih konferencah ipd. (Merčun, 2007, str. 22).

1.2 Opredelitev pojma nefinančnega poročanja

Nefinančno poročanje je pristop k poslovnemu poročanju, ki omogoča deležnikom podjetja razumeti njegovo dejansko delovanje ter dolgoročne posledice in koristi njegovih odločitev in dejanj za družbo, okolje in gospodarstvo. Mednarodni svet za integrirano poročanje (angl. International Integrated Reporting Council – IIRC) kot vodilna načela za pripravo integriranega poročila predlaga: strateško osredotočenje (fokus), povezovanje informacij, usmerjenost v prihodnost, odzivnost in vključevanje deležnikov ter jedrnatost, zanesljivost in pomembnost vsebin, o katerih podjetje poroča (Drevenšek & Vezjak, 2011, str. 26).

1.2.1 Vsebina in značilnosti nefinančnega poročanja

Nefinančno poročanje se razlikuje od finančnega poročanja, vendar s svojo vsebino na nek način tudi podpre finančne rezultate podjetja. V njem je marsikatero podjetje prepoznalo priložnost za transparentno predstavitev svojega poslovanja.

Razkrivanje družbene odgovornosti podjetij je po vsem svetu še vedno pretežno prostovoljno in nerevidirano. Še vedno pa se potrjuje, da je višina stroškov revidiranja nefinančnih poročil povezana s prostovoljnim poročanjem o družbeni odgovornosti podjetja (Carey, Liu & Qu, 2017, str. 244).

Nefinančno poročilo podaja informacije o ekonomskih, okoljskih, družbenih in upravljaljskih učinkih in rezultatih delovanja organizacije. Poročilo razkriva informacije o:

- najpomembnejših vplivih podjetja;
- vrednotah podjetja in njegovem organizacijskem upravljanju;
- povezavi med strategijo podjetja in zavezanosti k trajnostnemu razvoju.

Če je družbena odgovornost podjetij prispevek k trajnostnemu razvoju in je trajnostni razvoj takšen način razvoja, ki zadošča današnjim potrebam in s tem ne ogroža obstoja prihodnjih generacij za zadovoljitev svojih lastnih potreb (Svetovna komisija za okolje in razvoj, 1987), predstavlja trajnostno poročanje orodje za merjenje in spremljanje vplivov, ki jih ima podjetje na družbo in okolje (Ekvilib inštitut, 2020b).

Prek poročanja o svojem trajnostnem delovanju podjetja omogočijo deležnikom, da dobijo zadostne informacije o družbeno odgovornem ravnanju podjetja, na podlagi katerih lažje oblikujejo svoje odločitve, po drugi strani pa podjetja na podlagi merljivih učinkov spremljajo svoje delovanje in z ustreznimi ukrepi prispevajo k trajnostnemu razvoju družbe (Ekvilib inštitut, 2020b).

1.2.2 Ključna načela nefinančnega poročanja in koncept bistvenosti

Evropska komisija (2017, str. 5–9) je v Smernicah za nefinančno poročanje predstavila ključna načela nefinančnega poročanja. Navedenih je šest ključnih načel, ki jim morajo podjetja pri poročanju nefinančnih informacij slediti. Ta načela so: razkrivanje bistvenih informacij, predstavljanje poštenega, uravnoveženega in razumljivega poročanja, izčrpnost in jedrnatost, strateško in v prihodnost usmerjeno poročanje, osredotočenost na zainteresirane deležnike ter dosledno in skladno poročanje. Pri poročanju o družbeni odgovornosti je zelo pomembno, da organizacija predstavi realno sliko svojega delovanja ter o svoji družbeni odgovornosti poroča dosledno in pošteno. Bistvo poročanja o družbeni odgovornosti je zagotavljanje točnih, zadostnih, razumljivih in svežih informacij, ki so pomembne za javnost (Bertoncelj, Meško, Naraločnik & Nastav, 2011, str. 140–141), pomembno načelo pa je tudi bistvenost.

Evropska komisija (2017, str. 5) navaja, da koncept bistvenosti pripravljavci, revizorji in uporabniki finančnih informacij že splošno uporabljajo. Če podjetje temeljito razume ključne elemente svoje vrednostne verige, lažje opredeli ključna vprašanja in oceni, katere informacije so bistvene.

Vprašanja, ki jih je treba proučiti za vključitev v izjavo o nefinančnem poslovanju, so tesno povezana z okoliščinami podjetja (te se lahko med sabo zelo razlikujejo) in morajo zajemati tudi konkretne razmere in sektorske vidike.

Podjetja, dejavna v isti panogi, se verjetno srečujejo s podobnimi okoljskimi in družbenimi izzivi ter izzivi upravljanja, na primer zaradi potrebnih virov, iz katerih proizvajajo blago in zagotavljajo storitve, ali učinkov, ki jih morda imajo na ljudi, družbo in okolje.

1.3 Zakonodajni okvir nefinančnega poročanja

Obveznost nefinančnega poročanja velikih družb je bila uveljavljena z Direktivo 2014/95/EU Evropskega parlamenta in Sveta o razkritju nefinančnih informacij in informacij o raznolikosti ter je vsebinsko dopolnila računovodsko direktivo iz leta 2013. Pobudo zanjo je sprožil Evropski parlament. V resoluciji o družbeni odgovornosti gospodarskih družb z dne 6. 2. 2013 je ugotavljal, kako pomembno je gospodarske družbe spodbujati k preglednemu in odgovornemu poslovnemu ravnanju, saj to zagotavlja prepoznavanje tveganj za trajnostno rast. Razkritje nefinančnih informacij je nujno za prehod v trajnostno globalno gospodarstvo, ki povezuje dolgoročno donosnost s socialno pravičnostjo in varstvom okolja.

Države članice EU so morale vsebino Direktive 2014/95/EU Evropskega parlamenta in Sveta o razkritju nefinančnih informacij in informacij o raznolikosti implementirati v svojo zakonodajo do 6. 12. 2016. Vlada Republike Slovenije je v ta namen pripravila Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1J), Ur. l. RS, št. 15/17, ki ga je Državni zbor Republike Slovenije sprejel na svoji seji 21. 3. 2017. Ker se informacije o nefinančnem poslovanju družbe objavijo v obliki posebne izjave, ki je praviloma sestavni del izjave o upravljanju družbe, ta pa je sestavni del poslovnega poročila, so morale družbe nefinančne informacije prvič razkriti leta 2018 v poslovnem poročilu za poslovno leto 2017, kar je v skladu z določbami 1. odst. 4. člena Direktive 2014/95/EU Evropskega parlamenta in Sveta o razkritju nefinančnih informacij in informacij o raznolikosti (Primec, 2017, str. 62–63).

1.3.1 Direktiva 2014/95/EU

Direktiva 2014/95/EU Evropskega parlamenta in Sveta o razkritju nefinančnih informacij in informacij o raznolikosti nekaterih velikih podjetij in skupin je začela veljati 6. decembra 2014. Direktiva spreminja Direktivo 2014/34/EU o letnih računovodskih izkazih, konsolidiranih računovodskih izkazih in povezanih poročilih nekaterih vrst podjetij.

Zaradi večje preglednosti naj bi bila podjetja odpornejša in uspešnejša tako s finančnega kot z nefinančnega vidika. Sčasoma bo to povzročilo stabilnejšo rast in zaposlovanje ter večje zaupanje med zainteresiranimi deležniki, vključno z vlagatelji in potrošniki. Pregledno upravljanje podjetij je skladno tudi z dolgoročnimi naložbami.

Zahteve o razkritju nefinančnih informacij trenutno veljajo za velika podjetja z več kot 500 zaposlenimi, saj bi lahko bili stroški, povezani z obvezno uporabo zahtev za mala in srednja podjetja, višji od koristi (Evropska komisija, 2017, str. 2). Kljub temu pa se v prihodnje pripravljajo spremembe za mala in srednja podjetja, saj prihaja nova evropska direktiva na področju razkrivanja nefinančnih informacij in informacij o raznolikosti. Če je do zdaj veljalo, da morajo nefinančne informacije razkriti podjetja z več kot 500 zaposlenimi, se bo krog razširil tudi na ostala manjša podjetja, in sicer ob izpolnjevanju vsaj dveh od treh kriterijev. Z novo direktivo bodo morala razkriti nefinančne informacije tudi tista podjetja, ki imajo več kot 250 zaposlenih in/ali več kot 40 milijonov evrov prihodka in/ali več kot 20 milijonov evrov kapitala ter mala in srednja podjetja v EU, ki kotirajo na borzi (Modic, 2022).

Podjetja morajo razkriti ustrezne in koristne informacije, potrebne za razumevanje njihovega razvoja, uspešnosti, položaja in učinka njihovih dejavnosti, ne pa tudi objaviti izčrpnega, podrobnega poročila. Poleg tega se lahko informacije razkrijejo na ravni skupine in ne na ravni posameznega povezanega podjetja znotraj skupine. Direktiva podjetjem omogoča tudi precejšnjo prožnost, saj lahko ustrezne informacije razkrijejo na način, ki se jim zdi najkoristnejši, vključno z ločenim poročilom. Podjetja se lahko opirajo na mednarodne okvire, okvire EU ali nacionalne okvire (Evropska komisija, 2017, str. 2).

Vendar se tudi na področju razkrivanja informacij obetajo spremembe, ki bodo od podjetij zahtevale podrobnejše zahteve za poročanje in zahtevo po poročanju v skladu z obveznimi standardi EU o trajnostnem poročanju. Podjetja bodo morala digitalno označiti sporočene informacije, tako da bodo strojno berljive in se bodo napajale v enotno evropsko dostopno točko, ki je predvidena v akcijskem načrtu zveze kapitalskih trgov, prav tako se bo zahtevalo poročanje o tako imenovani dvojni bistvenosti (angl. double materiality), kar pomeni, da bodo morala podjetja poročati o tem, kako trajnostna vprašanja vplivajo na posel in kakšen vpliv ima podjetje na ljudi in okolje (Modic, 2022).

Ustrezno razkrivanje nefinančnih informacij je tudi bistveni element trajnostnega financiranja. Evropska komisija je leta 2016 ustanovila strokovno skupino za financiranje trajnostnega razvoja. Ustanovitev skupine temelji na cilju Evropske komisije v zvezi z razvojem splošne in celovite strategije EU o trajnostnem financiranju v okviru unije kapitalskih trgov (Evropska komisija, 2017, str. 1–2). S sprejetjem ambicioznega in celovitega svežnja ukrepov za izboljšanje pretoka denarja v trajnostne dejavnosti znotraj EU je Evropska komisija želela omogočiti vlagateljem, da svoje naložbe preusmerijo v bolj trajnostne tehnologije in podjetja. Ukrepi pa naj bi bili ključni za doseg podnebne nevtralnosti Evrope do leta 2050 (Evropska komisija, 2021). Trajnostno financiranje je predvsem usmerjeno v trajnostne projekte, s katerimi bi podprli prehod v trajnostno gospodarstvo (Vezjak, 2021).

1.3.2 Zakon o gospodarskih družbah

Letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb ter dvojnih družb pregleda revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje. Revizor mora revidirati računovodsko poročilo in pregledati poslovno poročilo v obsegu, ki je potreben, da preveri, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila. Revizor preveri, ali poslovno poročilo vsebuje izjavo o upravljanju družbe in izjavo o nefinančnem poslovanju, ter pregleda njuno formalno popolnost, vsebinsko pa se v mnenju omeji na pregled podatkov iz 3. in 4. alineje 5. odstavka 70. člena (ZGD-1).

Skladno z 57. členom (ZGD-1J) mora revizor, kot je opisano v 3. alineji 5. odstavka 70. člena (ZGD-1), preveriti, ali družbe, ki so zavezane k reviziji, vključijo v svoje poslovno poročilo izjavo o upravljanju družbe. Izjava se vključi v poseben oddelek poslovnega poročila in vsebuje vsaj:

- opis glavnih značilnosti sistemov notranjih kontrol in upravljanja tveganj v družbi v povezavi s postopkom računovodskega poročanja;
- informacije iz 3., 4., 6., 8. in 9. alineje 6. odstavka 70. člena (ZGD-1), ki zahteva predstavitev podatkov po stanju na zadnji dan poslovnega leta in vsa potrebna pojasnila o:
 - pomembnem neposrednem in posrednem imetništvu vrednostnih papirjev družbe v smislu doseganja kvalificiranega deleža, kot ga določa zakon, ki ureja prevzeme, in sicer: ime in priimek ali firmo imetnika, število vrednostnih papirjev in delež, ki ga predstavljajo v osnovnem kapitalu družbe, ter naravo imetništva,
 - podatkih o vsakem imetniku vrednostnih papirjev, ki zagotavljajo posebne kontrolne pravice: ime in priimek ali firmo imetnika in naravo pravic,
 - vseh omejitvah glasovalnih pravic, zlasti o: omejitvah glasovalnih pravic na določen delež ali določeno število glasov, rokih za izvajanje glasovalnih pravic in dogovorih, pri katerih so s sodelovanjem družbe finančne pravice, ki izhajajo iz vrednostnih papirjev, ločene od lastništva vrednostnih papirjev,
 - pravilih družbe o: imenovanju in zamenjavi članov organov nadzora in spremembah statuta ter
 - pooblastilih članov posloводства, zlasti pooblastilih za izdajo ali nakup lastnih delnic,

ter, kar je za poročanje o družbeni odgovornosti najpomembneje, informacije iz 7. alineje 5. odstavka 70. člena (ZGD-1), ki opisuje:

- opis politike raznolikosti, ki se izvaja v zvezi z zastopanostjo v organih vodenja ali nadzora družbe z vidika spola in drugih vidikov, kot so starost ali izobrazba in poklicne izkušnje, navedba ciljev, način izvajanja in doseženi rezultati politike raznolikosti v obdobju poročanja. Opis politike raznolikosti z vidika spola vsebuje navedbo razmerja obeh spolov v organih vodenja ali nadzora družbe, ki je primerno za družbo glede na

njeno velikost, cilje, ki jim družba sledi, in vpliv na postopke izbire članov organov vodenja ali nadzora družbe ter druge postopke v družbi. Če se politika raznolikosti v družbi ne izvaja, se v izjavi o upravljanju to obrazloži. Obrazložitev vsebuje navedbo, kdaj in kako bo družba oblikovala politiko raznolikosti.

Izjavo o upravljanju lahko družba objavi kot ločeno poročilo, skupaj z letnim poročilom. V tem primeru mora biti v poslovnem poročilu navedeno, kje v elektronskem mediju družbe je dostopno besedilo izjave o upravljanju.

1.4 Izjava o nefinančnem poslovanju

V letu 2017 je bila sprejeta novela (ZGD-1J), ki usklajuje slovenski pravni red z Direktivo 2014/95/EU o razkritju nefinančnih informacij in informacij o raznolikosti nekaterih velikih podjetij in skupin in Direktivo 2005/56/ES o čezmejnih združitvah kapitalskih družb, povečuje preglednost nekaterih družb ter izboljšuje ustreznost, skladnost in primerljivost nefinančnih informacij (Potrč, 2017).

Spremenjen 56. člen (ZGD-1) o konsolidiranem letnem poročilu v povezavi z novim 70. c členom (ZGD-1J), ki govori o posebnih določbah za subjekte javnega interesa v skladu z Direktivo 2014/95/EU, določata obveznost za velike družbe, ki so subjekti javnega interesa in katerih povprečno število zaposlenih je na dan bilance stanja večje od 500, da poslovnemu poročilu priložijo (lahko pa ločeno) tudi izjavo o nefinančnem poslovanju (Potrč, 2017).

Direktiva 2014/95/EU o razkritju nefinančnih informacij in informacij o raznolikosti navaja, da kadar podjetje ne izvaja politik v zvezi z eno ali več navedenimi zadevami, to v izjavi o nefinančnem poslovanju jasno in utemeljeno obrazloži.

1.4.1 Namen in načela izjave o nefinančnem poslovanju

Evropska komisija je leta 2017 izdala sporočilo Komisije o smernicah za nefinančno poročanje z namenom pomagati podjetjem pri razkrivanju kakovostnih, ustreznih, koristnih, skladnih in primerljivejših informacij na način, ki spodbuja odporno in trajnostno rast in zaposlovanje ter zainteresiranim deležnikom zagotavlja preglednost. Nezavezujoče smernice poudarjajo koristnost in primerljivost nefinančnih informacij v skladu z drugim členom Direktive 2014/95/EU o razkritju nefinančnih informacij.

1.4.2 Vsebina izjave

Vsebina izjave se nanaša na preteklo obdobje poslovanja in vsebuje podatke o okoljskih, socialnih in kadrovskih zadevah, spoštovanju človekovih pravic ter zadevah v zvezi z bojem proti korupciji in podkupovanju, vključno s (Evropska komisija, 2017, str. 9–14):

- kratkim opisom poslovnega modela podjetja. Poslovni model podjetja opisuje, kako podjetje dolgoročno ustvarja in ohranja vrednost s svojimi proizvodi ali storitvami, in predstavlja okvir za poslovno poročilo kot celoto. Z opisom, kako podjetje s poslovnimi

dejavnostmi surovine pretvarja v proizvode, zagotavlja pregled načina delovanja in utemeljuje strukturo podjetja. Poslovni model teoretično opisuje, s čim se podjetje ukvarja ter kako in zakaj to počne. Pri opisu poslovnega modela naj podjetje razmisli o vključitvi ustreznih razkritij v zvezi s:

- poslovnim okoljem;
 - organizacijo in strukturo podjetja;
 - trgi, na katerih poslujejo;
 - cilji in strategijami podjetja;
 - glavnimi trendi in dejavniki, ki lahko vplivajo na prihodnji razvoj podjetja;
- opisom politik družbe glede okoljskih, socialnih in kadrovskih zadev, spoštovanja človekovih pravic ter aktivnosti v zvezi z bojem proti korupciji in podkupovanju. Podjetja bi morala razkriti bistvene informacije (ki zagotavljajo pošteno sliko njihovih politik) ter razmisliti o razkritju svojih pristopov h ključnim nefinančnim vidikom in glavnim ciljem ter o načinu, kako nameravajo doseči zastavljene cilje in izvesti načrte. Pri vsakem razkritju se upoštevajo posebne okoliščine podjetja. V okviru razkritij lahko podjetje pojasni odgovornosti in odločitve vodstva in upravnega odbora ter način, kako je razporeditev virov povezana s cilji, obvladovanjem tveganj in predvidenimi rezultati. Podjetje lahko na primer pojasni ustrezne vidike vodenja (povezane s podnebjem ali pogoje zaposlovanja), vključno z nadzorom s strani upravnega odbora. Prav tako mora zagotoviti bistvene informacije o izvedenih postopkih skrbnega pregleda, vključno z informacijami o oskrbovalnih in podizvajalskih verigah, kadar je to ustrezno in sorazmerno. Dobro pa je, da razmisli tudi o zagotavljanju ustreznih informacij o določitvi ciljev in merjenju napredka;
 - rezultati teh politik: ustrezna razkritja rezultatov politik lahko zagotovijo koristne informacije o prednostih in šibkih točkah podjetja;
 - glavnimi tveganji v zvezi z navedenimi zadevami, ki so povezana z dejavnostmi družbe, vključno z njenimi poslovnimi odnosi, proizvodi ali storitvami, ki bi lahko povzročili škodljive učinke na teh področjih, in načini, kako družba upravlja ta tveganja. Podjetja bi morala razkriti informacije o glavnih tveganjih in o tem, kako tveganja obvladujejo in zmanjšujejo. Ta tveganja so lahko povezana z njihovim poslovanjem, proizvodi in storitvami, oskrbovalno verigo in poslovnimi odnosi ali drugimi vidiki. Prav tako se pričakuje, da bodo pojasnila, kako lahko glavna tveganja vplivajo na njihov poslovni model, poslovanje, finančno uspešnost in učinek njihovih dejavnosti;
 - ključnimi nefinančnimi kazalniki uspešnosti, pomembnimi za posamezne dejavnosti. Od podjetij se torej pričakuje, da bodo poročala o bistvenih ključnih kazalnikih uspešnosti, ob upoštevanju posebnih okoliščin podjetja.

1.4.3 Ključni kazalniki družbene odgovornosti

Izjava o nefinančnem poslovanju bi morala vključevati bistvene navedbe in razkritja na podlagi kazalnikov, ki so splošno znani kot ključni kazalniki uspešnosti, pomembni za posamezne dejavnosti (Evropska komisija, 2017, str. 13).

O pomembnosti merjenja pišeta tudi Kaplan in Norton (2000, str. 33), ki navajata: »Česar ne moreš izmeriti, ne moreš obvladovati.« Pomembno je, da podjetje razvije uravnotežen sistem kazalnikov in z njim finančno merjenje kot osnovno merilo za merjenje uspešnosti.

Ključni kazalniki uspešnosti bi morali biti skladni z metrikami, ki jih podjetje dejansko uporablja v okviru svojih notranjih postopkov upravljanja in ocenjevanja tveganja. S tem so razkrite informacije ustreznejše in koristnejše, boljša pa je tudi preglednost. Zaradi razkritja kakovostnih in splošno priznanih ključnih kazalnikov uspešnosti je lahko boljša tudi primerljivost, zlasti za podjetja v istem sektorju ali vrednostni verigi.

Podjetja bi morala razkriti ključne kazalnike uspešnosti, ki so potrebni za razumevanje razvoja, uspešnosti in položaja ter učinka njegovih dejavnosti. Spodbuja se jih k razkritju bistvenih ključnih kazalnikov uspešnosti, splošnih in sektorskih, ter se od njih pričakuje, da bodo na podlagi svojih posebnih okoliščin in potreb po informacijah vlagateljev in drugih zainteresiranih deležnikov s splošnimi, sektorskimi in za podjetje značilnimi ključnimi kazalniki uspešnosti zagotovila pošteno in uravnoteženo sliko. Uporabniki informacij običajno zelo cenijo kvantitativne informacije (Evropska komisija, 2017, str. 13).

V nadaljevanju bom predstavila štiri vidike uravnoteženega sistema kazalnikov družbene odgovornosti.

Podjetja običajno najprej opredelijo cilje in kazalnike uspešnosti za finančni vidik in vidik poslovanja s kupci, nato pa določijo cilje in kazalnike za vidik notranjih poslovnih procesov in vidik učenja in rasti, saj s tem vrstnim redom usmerijo kazalnike uspešnosti notranjih poslovnih procesov na tiste procese, ki bodo izpolnili cilje poslovanja s kupci in lastniki (Kaplan & Norton, 2000, str. 101).

Finančni vidik je prvi vidik uravnoteženega sistema kazalnikov družbene odgovornosti. Njegova zgodovina sega že tisočletja nazaj, saj so ga uporabljali za lažje sklepanje poslov, nato pa se je skozi stoletja samo še razvijal. Ob koncu 20. stoletja je bil finančni vidik uspešnosti močno razvit (Kaplan & Norton, 2000, str. 33). Njegovi kazalniki so kazalniki z zamikom in nam povedo nekaj o preteklih poslovnih odločitvah, in kot ugotavljata Kaplan in Norton (2000), ne ponujajo ustrezne usmeritve za ukrepe, ki jih je treba izvesti danes in jutri. Koristni so pri povzemanju lahko izmerljivih ekonomskih posledic že sprejetih odločitev. Vsak izbrani kazalnik bi moral biti člen v verigi vzročno-posledičnih razmerij in bi moral privedi do izboljšanja finančne uspešnosti (Kaplan & Norton, 2000, str. 53).

Drugi vidik je **vidik kupcev**. V preteklosti so bila podjetja osredotočena na notranje zmogljivosti s poudarkom na uspešnosti izdelkov in tehnoloških inovacij. Tista podjetja, ki niso razumela potreb svojih kupcev, so kmalu ugotovila, da na trgu niso konkurenčna in da jih lahko konkurenčna podjetja, ki imajo storitve in izdelke bolj prilagojene svojim strankam, izrinejo s trga, zato so podjetja začela namenjati pozornost navzven, svojim obstoječim in potencialnim kupcem. To se kaže skozi poslanstvo in vizijo podjetja, v kateri si zadajo cilj postati vodilni na trgu pri zagotavljanju vrednosti svojih strank. Ta vidik v sistemu kazalnikov pomaga preoblikovati poslanstvo in strategijo podjetja v točno specifične cilje na področju ciljnih strank in tržnih segmentov ter ga je mogoče posredovati po celotni organizaciji. Vidik kupcev običajno vključuje več osnovnih ali splošnih kazalnikov, ki izhajajo iz dobro zastavljene in realizirane strategije. Omogoča opredelitev in merjenje ponudb, ki jih podjetje posreduje ciljnim segmentom kupcev in trga. Med osnovne kazalnike spadajo zadovoljstvo in ohranjanje strank, pridobivanje novih strank, donosnost in tržni delež strank ter delež strank na ciljnih segmentih (Kaplan & Norton, 2000, str. 73–74).

Tretji vidik predstavljajo **notranji poslovni procesi**. Ti so usmerjeni na procese, ki najbolj vplivajo na zadovoljstvo kupcev in doseganje finančnih ciljev podjetja (Kaplan & Norton, 2000, str. 38). Opredeliti je treba celotno verigo notranjih procesov, ki se začne z opredelitvijo potreb kupcev in zaključi z zadovoljitvijo teh potreb, kar se naredi tako, da v organizaciji z zaporednim postopkom od vrha navzdol odkrijejo popolnoma nove poslovne procese, ki jih morajo odlično izvajati. Podjetje, ki meri uspešnost poslovnih procesov, lažje nadzoruje dogajanje v posameznem procesu in na podlagi rezultatov, ki jih dobi s kazalniki, preprečuje ozka grla, saj jih tudi prej zazna (Kaplan & Norton, 2000, str. 101–103).

Učenje in rast predstavljata četrti vidik kazalnikov. Izhajata iz treh glavnih virov, in sicer ljudi, sistemov in organizacijskih postopkov. Podjetje mora veliko vlagati v razvoj, dodatno usposabljanje zaposlenih, izboljšanje informacijske tehnologije in sistemov ter uskladitev postopkov in poteka dela v podjetju (Kaplan & Norton, 2000, str. 40). Ker je danes večina rutinskega dela avtomatizirana, mora podjetje svoje zaposlene spodbuditi, da začnejo razmišljati kreativno za doseganje ciljev podjetja. Kot cilj zadovoljstva zaposlenih sta Kaplan in Norton (2000, str. 138–139) navedla, da je treba upoštevati dejstvo, da sta morala zaposlenih in splošno zadovoljstvo z delom izredno pomembna za podjetje, da predstavlja zadovoljstvo zaposlenih osnovni pogoj za večjo produktivnost, odzivnost, kakovost in širšo ponudbo. Strategija za doseganje boljšega poslovanja zahteva precejšnje vlaganje v ljudi, sisteme in procese, ki izboljšujejo sposobnosti podjetja. Podjetju mora biti cilj, da obdrži tiste zaposlene, v katere vlaga in za katere obstaja dolgoročni interes, saj bi nezaželeni odhodi pomenili izgubo intelektualnega kapitala. Kazalniki, ki temeljijo na zaposlenih, morajo zagotoviti rezultate vlaganj v zaposlene, sisteme in usklajevanje organizacije.

Nekaj primerov kazalcev o družbeni odgovornosti je prikazanih tudi v tabeli 1.

Tabela 1: Primeri kazalcev družbene odgovornosti

Vidik	Kazalci družbene odgovornosti
Finančni	<ul style="list-style-type: none"> • Rast prodaje zaradi izboljšanja družbenega ugleda podjetja • Prihodki od prodaje proizvodov, ki so pozicionirani v duhu družbene odgovornosti • Prihranki v stroških kadrovanja zaposlenih • Nagrade in druge bonitete, izplačane zaposlenim • Izdatki za večjo varnost in zdravje zaposlenih • Prihodki od recikliranja • Izdatki, povezani s plačili kazni zaradi neustreznega ravnanja z okoljem • Investicije v izgradnjo okoljskih projektov
Kupci	<ul style="list-style-type: none"> • Število akcij podjetja, povezanih z družbeno odgovornostjo • Število sestankov s predstavniki lokalnih skupnosti • Zadovoljstvo kupcev • Percepcije kupcev • Zadovoljstvo lokalnih skupnosti • Število »zelenih« proizvodov
Notranji poslovni procesi	<ul style="list-style-type: none"> • Število nesreč pri delu • Delež zmanjšanja poškodb zaposlenih • Število tožb zaposlenih zoper podjetje • Število izgubljenih delovnih dni • Število nadur • Povprečno število dejanskih delovnih ur v tednu • Število projektov za izboljšanje varnosti pri delu • Delež recikliranih materialov • Poraba energije in vode • Poraba goriva pri vozilih • Število okoljskih nesreč
Učenje in rast	<ul style="list-style-type: none"> • Raznolikost zaposlenih z vidika spola, starosti, nacionalnosti ipd. • Število ur prostovoljnega dela zaposlenih • Delež zaposlenih z otroki, ki prejemajo finančno podporo podjetja za varstvo otrok • Zadovoljstvo zaposlenih • Število pritožb zaposlenih • Delež zaposlenih, ki so usposobljeni za okoljevarstvene aktivnosti

Prerejeno po Rejc Buhovac (2004, str. 513).

1.4.4 Okviri za poročanje

Podjetje lahko pri pripravi izjave o nefinančnem poslovanju uporablja kakovostne in splošno sprejete nacionalne okvire, okvire EU ali mednarodne okvire (Evropska komisija, 2017, str. 19).

Direktiva 2014/95/EU velikim podjetjem prepušča izbiro, na kakšen način bodo zagotovila razkritja nefinančnih informacij in informacij o raznolikosti. Poleg nacionalnih okvirjev imajo podjetja na voljo tudi okvire EU, kot je Shema skupnosti za sisteme ravnanja z okoljem in njihovo presojo (angl. Eco Management and Audit Scheme, v nadaljevanju EMAS), ali mednarodne okvire, kot so:

- Pobuda ZN za globalni dogovor;
- Vodilna načela o podjetništvu in človekovih pravicah, ki izvajajo okvir ZN za varovanje, spoštovanje in pomoč;
- Smernice Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (angl. Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD) za večnacionalna podjetja;
- Standard ISO 26000 Mednarodne organizacije za standardizacijo;
- Tristranska deklaracija Mednarodne organizacije dela o načelih za večnacionalna podjetja in socialno politiko,
- Mednarodni okvir za integrirano poročanje;
- GRI.

Podjetjem pa se dopušča, da razmislijo tudi o uporabi drugih okvirov poročanja. Nekateri okviri zajemajo številne sektorje in tematska vprašanja (horizontalni okviri), drugi pa se nanašajo na posamezne sektorje ali tematska vprašanja. Nekateri so namenjeni le razkritju nefinančnih informacij, drugi pa obravnavajo preglednost v širšem okviru. Običajno uporaba širše priznanega okvira, ki je bil pripravljen na podlagi predpisanega postopka, podjetjem zagotavlja strukturirano predlogo za poročanje o ključnih vprašanjih, ki so v širšem interesu, omejuje administrativno breme in omogoča lažjo primerjavo informacij. Podjetje, ki uporabi enega ali več okvirov, mora navesti, kateri okvir ali okvire je uporabilo pri razkritju (Evropska komisija, 2017, str. 19).

V nadaljevanju predstavljam najbolj razširjeno pobudo na področju trajnostnega poročanja, standarde GRI.

1.5 Standardi GRI

Poročanje o družbeni odgovornosti organizacije naj bi temeljilo na prostovoljni odločitvi organizacij in organizacije naj bi k temu spodbujala pričakovanja deležnikov. Tovrstno delovanje deležnikov je pomembno pripomoglo k vzpostavitvi različnih pobud, smernic in standardov, ki usmerjajo poročanje organizacij. Najbolj razširjena pobuda, ki temelji na prostovoljnem prevzemanju praks poročanja o družbeni odgovornosti, je GRI. GRI je mednarodna neodvisna organizacija za standarde, ki podjetjem, vladam in drugim

organizacijam pomaga razumeti in sporočiti njihov vpliv na vprašanja, kot so podnebne spremembe, človekove pravice, korupcija in podkupovanje (GRI, 2020a). Gre za mednarodne standarde za poročanje o trajnostnem razvoju oziroma družbeni odgovornosti. Oblikovani so bili ob upoštevanju deležnikov, pri čemer so bili udeleženi predstavniki organizacij, investorjev, okoljevarstvenikov, zagovornikov človekovih pravic, raziskovalnih organizacij in delavskih združenj z vsega sveta (Bertoncelj, Meško, Naraločnik & Nastav, 2011, str. 137).

Med standardi družbene odgovornosti so najuglednejši standardi GRI, katerih poslanstvo je vzpostaviti enoten okvir poročanja o družbeni odgovornosti oziroma standardizirati trajnostna poročila, s katerimi bi zagotovili verodostojnost in primerljivost poročil na globalni ravni.

Mednarodni standardi GRI so med vodilnimi na področju poročanja o družbeni odgovornosti podjetij in trajnostnem razvoju. Zahtevajo načrtovanje in poročanje po merljivih kazalnikih ekonomskega, družbenega in okoljskega vpliva organizacije. Standardi GRI zagotavljajo visoko stopnjo primerljivosti, transparentnosti in konsistentnosti nefinančnih poročil ter povečujejo zaupanje deležnikov v poročila o družbeni odgovornosti in trajnostnem razvoju.

Kot prikazuje slika 1, sega zgodovina standardov GRI v leto 1997. Ob ustanovitvi in uveljavitvi so bili standardi GRI znani kot smernice GRI, nato pa so se skozi leta in z razvojem na področju poročanja o družbeni odgovornosti, preimenovali v standarde GRI. Pobudo za ustanovitev GRI sta v Bostonu v ZDA sprožili neprofitni organizaciji: Koalicija okoljsko odgovornih gospodarstev (angl. Coalition for Environmentally Responsible Economies – CERES) in inštitut Tellus. Prav tako je bil pri ustanavljanju GRI vključen Okoljski program Organizacije združenih narodov (angl. The United Nations Environment Programme – UNEP).

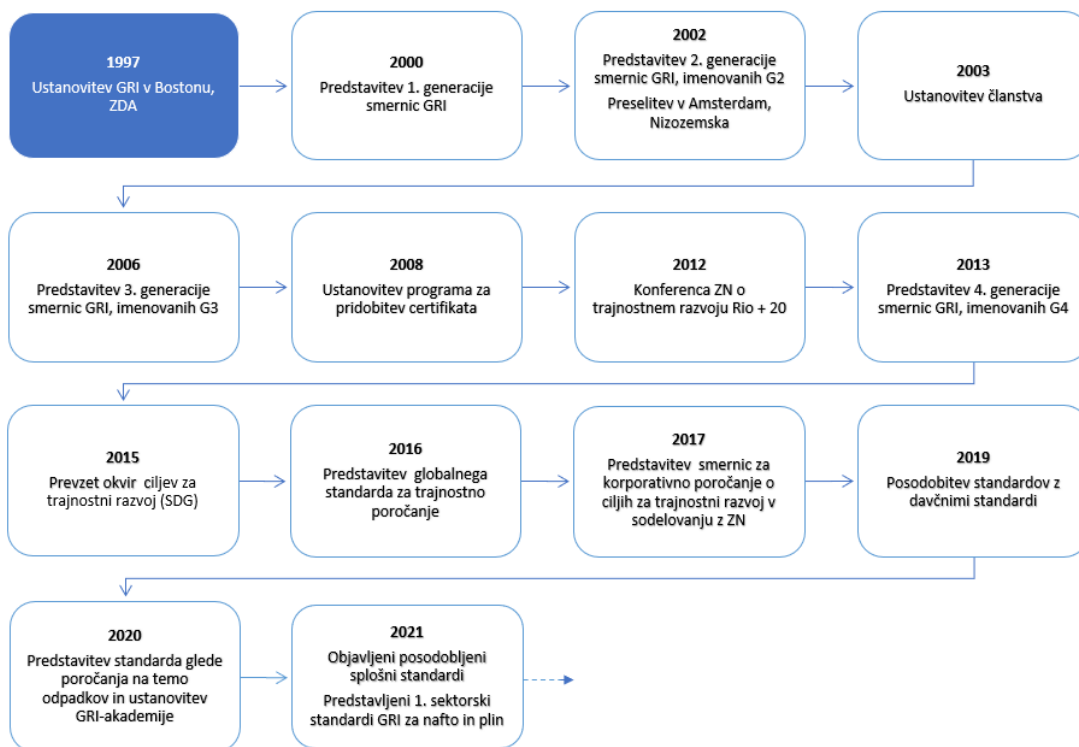
Leta 2000 je bila predstavljena prva generacija smernic, ki je predstavljala prvi svetovni okvir za celovito poročanje o trajnostni odgovornosti. Leta 2002 se je organizacija GRI preselila na Nizozemsko, in sicer v Amsterdam, kjer delujejo še danes. Še istega leta so na svetovnem vrhu o trajnostnem razvoju v Johannesburgu predstavili drugo generacijo smernic, imenovanih G2. Tretja generacija smernic GRI, poimenovana G3, je bila predstavljena leta 2006 in je veljala vse do leta 2013, nato pa so v letu 2013 na četrti globalni konferenci, poimenovani Informacije – integracija – inovacije (angl. Information – Integration – Innovation), predstavili še četrto generacijo smernic GRI, poimenovano G4, ki vsebuje načela poročanja, standardna razkritja in priročnik za pripravo trajnostnih poročil organizacij katerekoli velikosti ali sektorja. Nekaj mesecev kasneje istega leta je bila izdana tudi spletna različica G4.

V oktobru leta 2016 je organizacija GRI izdala prvi globalni standard za trajnostno poročanje, ki ga je razvil Odbor za globalne trajnostne standarde (angl. Global Sustainability Standards Board – GSSB), po katerem omogoča podjetjem javno poročati o njihovem

ekonomskem, okoljskem in socialnem vplivu ter prikazati, kako prispevajo k trajnostnemu razvoju. Leta 2017 so predstavili smernice za korporativno poročanje o ciljih za trajnostni razvoj (angl. Sustainable Development Goals, v nadaljevanju SDG) v sodelovanju z globalnim dogovorom ZN. Leta 2019 so standarde posodobili in jih nadgradili z davčnimi standardi ter leta 2020 še z lansiranjem standarda glede poročanja na temo odpadkov. V letu 2021 so objavili posodobljene splošne standarde in predstavili prvi sektorski standard GRI za nafto in plin. V mesecu marcu 2022 pa so objavili tudi nov sektorski standard, in sicer za področje premoga (angl. GRI 12: Coal Sector Standard 2022), ki bo stopil v veljavo za poročanje z januarjem 2024.

Standardi GRI danes vključujejo vse glavne koncepte in razkritja iz smernic GRI G4 ter so izboljšani s prožnejšo strukturo, jasnejšimi zahtevami in enostavnejšim jezikom (GRI, 2021a).

Slika 1: Zgodovina standardov GRI



Prirejeno po GRI (2021a).

GRI kot procesni standard je prvi globalni okvir trajnostnega poročanja. Standarde lahko prostovoljno uporabijo mala ali velika, javna ali zasebna podjetja iz katerega koli sektorja ali okolja. Dosledno poročanje po standardih zagotavlja primerljivost v obdobju in tudi primerljivost z ostalimi organizacijami (GRI, 2021b).

1.5.1 Sestava standardov GRI

Kot predstavljeno v predhodnem podpoglavju, se standardi skozi leta posodablajo in prilagajajo potrebam poročanja o družbeni odgovornosti. Do vključno leta 2022 so v veljavi navodila in usmeritve splošnih standardov, ki so bili predstavljeni v letu 2020, vendar se podjetja spodbuja, da začnejo z uporabo že posodobljenih standardov in s tem sledijo dobrim praksam na področju poročanja o družbeni odgovornosti, sicer pa bodo posodobljeni splošni standardi vstopili v veljavo s 1. januarjem 2023 (GRI, 2021d, str. 10).

Posodobljena delitev standardov GRI je strukturirana kot sistem medsebojno povezanih standardov, ki se deli na tri serije, kot prikazuje slika 2. To so splošni, sektorski in vsebinski standardi. Posodobljene splošne standarde uporabljajo vse organizacije, ki poročajo v skladu s standardi GRI. Sektorske standarde uporabljajo organizacije iz posameznih sektorjev, kot sta na primer nafta in zemeljski plin, vsebinske standarde pa uporabljajo organizacije glede bistvenih tem, kot so pomemben vpliv na gospodarstvo, okolje in ljudi (GRI, 2021e, str. 5).

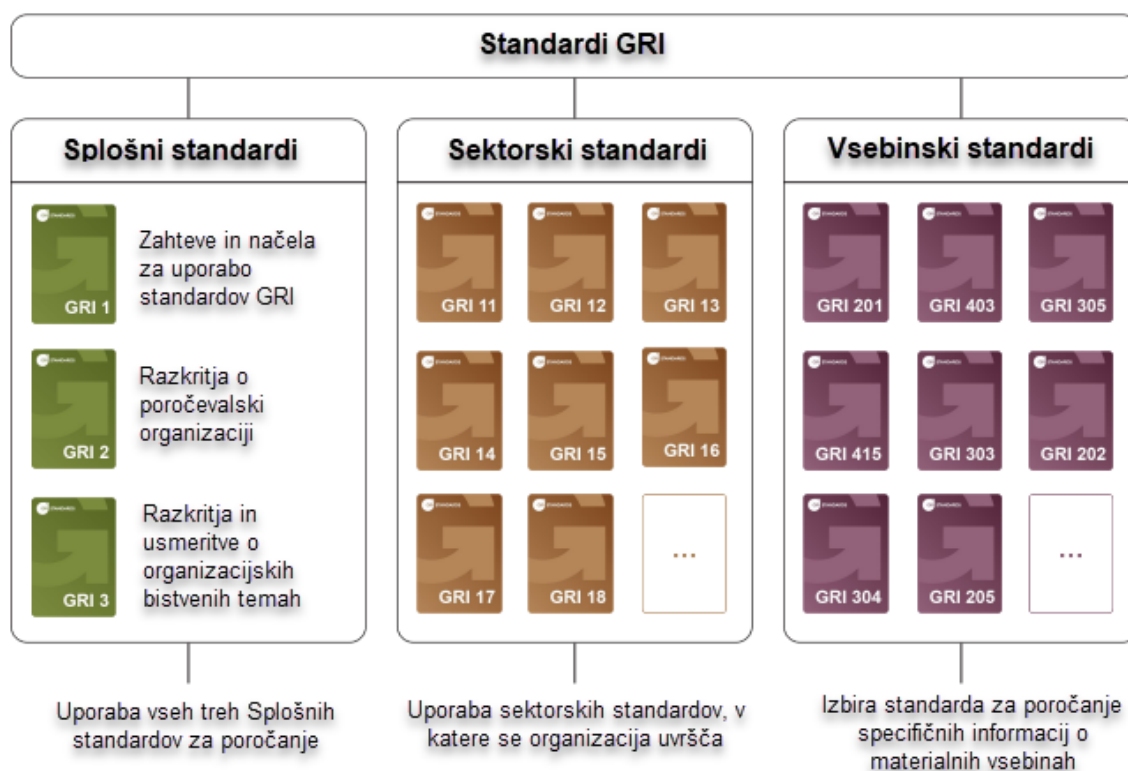
Splošni standardi

Splošni standardi GRI (2021d, str. 8) so po vsebini razdeljeni na tri dele. V delu GRI 1 sta predstavljena osnovni namen in sistem uporabe standardov GRI. Ta del predstavlja ključni koncept za poročanje o družbeni odgovornosti. Navaja zahteve in načela poročanja, po katerih se mora organizacija ravnati, če želi poročati po standardih GRI (GRI, 2021e, str. 4). Standard pokriva teme, kot so (GRI, 2021e, str. 8): vpliv organizacije, ki je lahko dejanski ali potencialni, pozitiven ali negativen, kratkoročen ali dolgoročen ter nameren ali nenameren, materialne teme (protikorupcija, zdravje in varnost pri delu ali voda in odpadne vode), skrben pregled in deležniki. Namen standarda je, da omogoči organizaciji poročati informacije o najpomembnejših vplivih na:

- gospodarstvo, tako na lokalnem, nacionalnem kot globalnem nivoju;
- okolje, kot je vpliv na žive organizme, vključno z zrakom, zemljo, vodo in ekosistem;
- ljudi (posameznike, ranljive skupine in tudi celotno družbo), vključno z vplivom, ki ga ima organizacija na človekove pravice.

GRI 2 vsebuje splošna razkritja, ki jih organizacija uporablja za svoje poročanje in informacije o svojem delovanju, kot so upravljanje in interne politike. Te informacije dajejo vpogled v profil in velikost organizacije ter zagotavljajo skupno celoto za razumevanje vpliva, ki ga ima organizacija (GRI, 2021f, str. 5).

Slika 2: Sestava standardov GRI



Prirejeno po GRI (2021d, str. 9).

GRI 3 nudi navodila, kako določiti bistvene teme. Vsebuje razkritja, ki jih organizacija uporablja za poročanje informacij o procesu določanja seznama in upravljanja vsake navedene bistvene teme (GRI, 2021g, str. 4).

Sektorski standardi zagotavljajo informacije o njihovih verjetno bistvenih temah. Organizacija uporablja tiste sektorske standarde, ki pokrivajo dejavnosti znotraj sektorja, v katerem organizacija deluje, in pri določanju, katere informacije poročati kot bistvene teme (GRI, 2021c, str. 3).

Vsebinski standardi vsebujejo razkritja, ki jih organizacija poroča o svojem vplivu glede na posamezne vsebine. Pokrivajo velik obseg različnih vsebin, organizacija pa predstavi tiste, ki jih je določila v skladu s splošnim standardom GRI 3 (GRI, 2021c, str. 4).

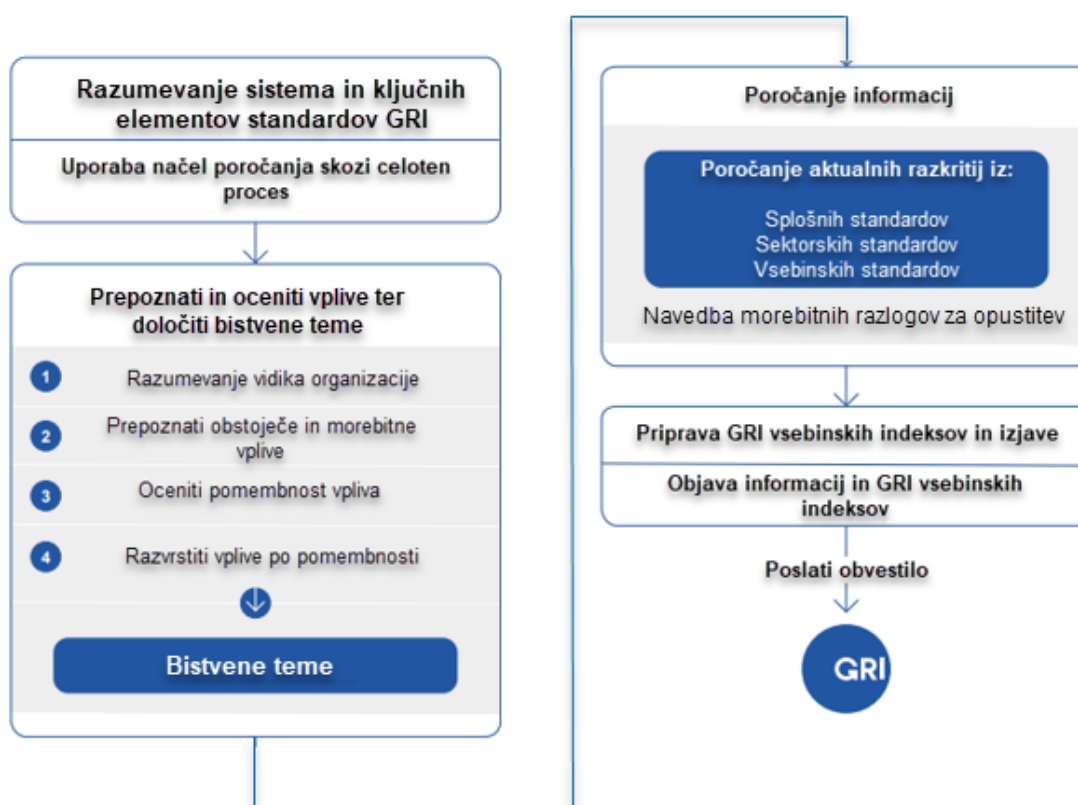
1.5.2 Poročanje po standardih GRI

Poročanje po standardih GRI se deli na dva sklopa. Prvi sklop je, da podjetje poroča skladno s standardi GRI, drugi sklop pa je, da se organizacija pri pripravi poročila o družbeni odgovornosti sklicuje na standarde GRI (GRI, 2021d, str. 14).

Poročanje skladno s standardi GRI

Kadar se organizacija odloči poročati skladno s standardi GRI, mora pri tem načinu poročanja poročati o vseh bistvenih temah in z njimi povezanih vplivih, vključno z opisom, kako upravlja in nadzoruje te vsebine. Za pomoč pri pripravi tovrstnega poročila ima GRI vnaprej predpisan proces, kot prikazuje slika 3, ki mu organizacija mora slediti, kadar poroča skladno s standardi GRI. Poročanje skladno s standardi GRI prikazuje celovito sliko, kako organizacija vpliva na gospodarstvo, okolje in ljudi (GRI, 2021c, str. 5).

Slika 3: Proces poročanja ob uporabi standardov GRI



Prirejeno po GRI (2021c, str. 5).

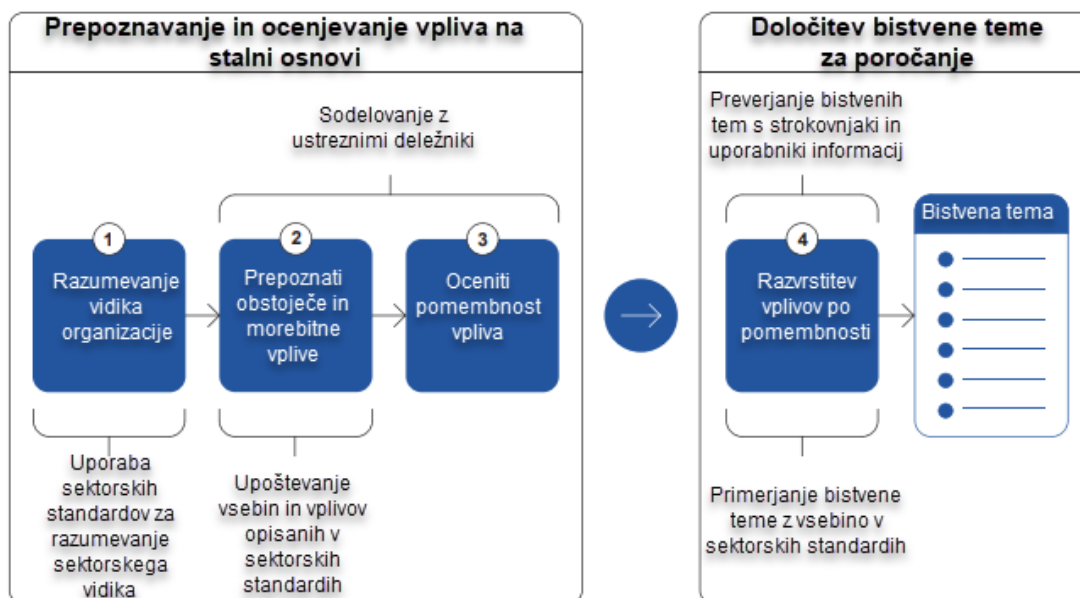
Da lahko organizacija trdi, da poroča skladno s standardi GRI, mora zadostiti naslednjim vnaprej določenim devetim zahtevam (GRI, 2021d, str. 14–20):

- a) **Uvedba načel poročanja**, ki predstavlja osnovo za doseganje visokokakovostnih poročil o družbeni odgovornosti, če želi poročevalska organizacija pripraviti poročilo, ki bo skladno s standardi GRI. Načela usmerjajo organizacijo pri zagotavljanju kakovostnih in pravih informacij, te pa omogočajo, da lahko deležniki na njihovi podlagi sami ocenijo vpliv in prispevek poročevalske organizacije na trajnostni razvoj. Načela poročanja bom predstavila v nadaljevanju dela.
- b) **Poročanje razkritij skladno z zahtevami splošnega standarda GRI 2 – splošna razkritja 2021**, v katerem organizacija predstavi informacije o svojem načinu poročanja,

dejavnostih in zaposlenih, upravljanju, strategiji, politiki in praksah ter sodelovanje z deležniki. Predstavitev informacij, kot so osnovni podatki organizacije, subjekti, ki so vključeni v poročanje o družbeni odgovornosti, poročevalsko obdobje, pogostost poročanja in kontakt, ponavljajoče se informacije in zunanje zagotovilo dajejo vpogled v profil in velikost organizacije ter jih organizacija ne sme opustiti.

- c) **Določitev bistvene teme**, ki predstavlja, kot prikazuje slika 4, štiristopenjski proces, s katerim organizacija določi bistveno temo glede na prepoznanje in neprestano spremljanje svojega vpliva. Prek teh korakov organizacija prepoznava in ocenjuje svoj vpliv kot del svojih vsakodnevnih aktivnosti in tudi pri sodelovanju z deležniki. Prve tri stopnje se izvajajo neodvisno od postopka poročanja o družbeni odgovornosti, medtem ko v četrti stopnji organizacija razvrsti vplive po pomembnosti in na ta način postavi hierarhijo bistvenih tem.

Slika 4: Proces določanja bistvene teme



Prirejeno po GRI (2021g, str. 7).

- d) **Poročanje razkritij skladno z zahtevami splošnega standarda GRI 3 – bistvene teme 2021**, ki zahtevajo, da organizacija poroča o postopku določanja bistvenih tem, in sicer tako, da opiše postopek identifikacije, vključno z identifikacijo obstoječih in morebitnih ter pozitivnih in negativnih vplivov na gospodarstvo, okolje in zaposlene, vključno z vplivom na človekove pravice, in o seznamu bistvenih tem ter tudi o tem, kako upravlja vsako bistveno temo.
- e) **Poročanje razkritja iz vsebinskega standarda GRI za vsako bistveno temo**. Organizacija mora v poročilu poročati razkritja iz vsebinskega standarda, ki jih je predhodno prepoznala kot bistvene teme, ni pa dolžna poročati razkritij, ki jih predhodno ni vključila kot bistvene teme.

- f) **Predložitev razlogov za opustitev razkritij in zahtev, ki jih organizacija ne more izpolniti.** V izjemnih primerih se lahko zgodi, da podjetje, ki pripravlja poročilo o družbeni odgovornosti v skladu s standardi GRI, o zahtevanem razkritju ne more poročati. V tem primeru mora podjetje v poročilu navesti razlog za opustitev. To lahko naredi na način, da opiše specifično informacijo, ki je bila opuščena, ali pa izbere enega izmed razlogov za opustitev iz tabele 2.

Tabela 2: Razlogi za opustitev razkritja vsebine skladno s standardi GRI

Razlog za opustitev vsebin	Zahtevano pojasnilo v trajnostnem poročilu
Se ne uporablja <i>(Not applicable)</i>	Navesti razlog, zakaj se razkritje ne uporablja.
Omejitev zaradi zaupnosti <i>(Confidentiality constraints)</i>	Navesti razlog omejitve zaradi zaupnosti.
Posebna pravna prepoved <i>(Specific legal prohibitions)</i>	Navesti razlog za pravno prepoved.
Informacija ni na voljo <i>(Information unavailable)</i>	Če informacija še ni na voljo, je treba opisati, kakšna sta akcijski načrt in časovnica za pridobitev informacije. Če je razlog, da informacije ni mogoče zagotoviti ali ni ustrezne kakovosti za poročanje, mora podjetje poročati o svojem pristopu glede specifične teme, da lahko trdi, da je poročilo pripravljeno v skladu s standardi GRI.

Prirejeno po GRI (2021d, str. 17).

- g) **Objava vsebinske oznake GRI**, ki daje pregled nad poročanimi informacijami in kaže, kje v poročilu se informacija nahaja. Vsebinska oznaka tudi nakazuje, kateri standard je poročevalska organizacija uporabila.
- h) **Zagotovitev izjave o uporabi, če je poročevalska organizacija poročala skladno s standardi GRI.** Če je organizacija izpolnila oziroma zadostila vsem zahtevam, lahko uporabi izjavo, da je poročala skladno s standardi GRI. V nadaljevanju je organizacije dolžna vstaviti v izjavo naziv organizacije ter začetni in končni datum obdobja, za katerega je poročala.
- i) **Obvestitev organizacije GRI** o uporabi standardov GRI, pri čemer je treba izjavo poslati neposredno na elektronski naslov organizacije.

Če organizacija, ki želi poročati po standardih GRI, ne zadosti vsem devetim zahtevam, ki so našteje zgoraj, ne more trditi, da je poročilo o družbeni odgovornosti pripravljeno skladno s standardi GRI. V tem primeru lahko organizacija izbere možnost sklicevanja na standarde GRI. To pomeni, da pri svojem poročanju le sledi strukturi standardov GRI glede potrebnih razkritij poročane tematike.

Poročanje s sklicevanjem na standarde GRI

Organizacija izbere možnost sklicevanja na standarde GRI, kadar ne more zadostiti vsem vnaprej določenim zahtevam, da bi lahko poročala skladno s temi standardi. Na posamezen standard GRI se lahko sklicuje v primeru, ko želi razkriti točno določeno vsebino in specifične informacije v povezavi s to vsebino, na primer vpliv organizacije na klimatske spremembe. Da se lahko organizacija sklicuje na standarde GRI, mora v poročilu objaviti vsebinske oznake GRI, vključiti vnaprej določeno izjavo o uporabi standarda GRI in o tem obvestiti organizacijo GRI (GRI, 2021d, str. 21).

1.5.3 Načela poročanja po standardih GRI

Obstaja osem načel poročanja, ki opredeljujejo vsebino in kakovost poročanja po standardih GRI. Načela, ki definirajo vsebino, kakovost in pravilno predstavitev informacij, so zasnovana za uporabo v kombinaciji z opredelitvijo vsebine poročila o družbeni odgovornosti in so naslednja (GRI, 2021d, str. 23–27):

- **trajnostni okvir (angl. Sustainability Context)** – poročevalske organizacije naj svoje dosežke predstavijo v širšem družbenem in okoljskem okviru. Poročanje le o lastnih uspehih ne pokaže, koliko družba prispeva k celoti, in ni v duhu ideje trajnostnega razvoja. V tem je bistvena razlika med trajnostnim in finančno-računovodskim poročanjem;
- **celovitost (angl. Completeness)** – poročilo mora zajemati vse informacije, potrebne za uporabnike, tako na ekonomskem, okoljskem in socialnem področju, in sicer do določene širine in podrobnosti. Na podlagi tega se lahko uporabniki pravilno odločajo. Koncept celovitosti se lahko sklicuje tudi na prakse in zbiranje informacij;
- **natančnost (angl. Accuracy)** – poročani podatki naj bodo dovolj natančni in podrobni, da lahko uporabniki ocenijo uspešnost poročevalske organizacije;
- **uravnoteženost (angl. Balance)** – poročani podatki naj odražajo pozitivne in negativne vidike uspešnosti poročevalske organizacije za zagotavljanje utemeljene ocene celotne uspešnosti;
- **jasnost (angl. Clarity)** – finančno poročilo predpostavlja, da ima ključna ciljna skupina, na primer vlagatelji, neko višjo poslovno raven znanja. Pri trajnostnem poročanju ne predvidevamo takih skupin. Poročilo mora biti jasno kar največjemu številu uporabnikov, tehnični in strokovni izrazi morajo biti skrbno razloženi, grafični prikazi pa jasni in razumljivi;
- **primerljivost (angl. Comparability)** – dobro poročilo omogoča primerjavo z dosežki v preteklih obdobjih in tudi primerjavo z drugimi podjetji. V primeru, ko pride do sprememb v vsebini ali načinu poročanja, je novosti treba pojasniti tako kot pri finančnem poročilu;
- **pravočasnost (angl. Timeliness)** – kot pri finančnih poročilih je tudi pri trajnostnih zelo pomembno predvidljivo, pravočasno poročanje v letnih, polletnih in četrtnih poročilih. Ob nepričakovanih dogodkih je treba javnost obveščati sproti;

- **preverljivost (angl. Verifiability)** – organizacija mora zbrati, beležiti in analizirati informacije na tak način, da se jih da preveriti in ugotoviti njihovo kakovost.

Vsa zgoraj navedena načela so temeljna za doseganje preglednosti in primerljivosti informacij zainteresiranim deležnikom in omogočajo, da ti pravilno in razumno ocenijo uspešnost ter sprejmejo ustrezne ukrepe.

2 VLOGA REVIZORJA NA PODROČJU NEFINANČNEGA POROČANJA

2.1 Revidiranje računovodskih izkazov

Revidiranje računovodskih izkazov je zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) ali drugimi splošnimi temelji računovodstva (Taylor & Glezen, 2007, str. 33).

Glavni namen revidiranja je ugotoviti oziroma potrditi točnost in popolnost informacij, ki jih predmet revidiranja vsebuje, ter s tem potrditi, da se je nanje mogoče zanesti. To pomeni, da je v revidiranih računovodskih izkazih predstavljeno resnično in pošteno stanje poslovnih dogodkov. Resnično in pošteno stanje pomeni, da so poslovni dogodki dejansko nastali, da so bili pravilno evidentirani in da so v računovodskih izkazih pravilno predstavljeni (Ecum revizija, 2020).

Ker revidiranje poslovanja ni tako pogosto kot revidiranje računovodstva, tudi ni tako natančno opredeljeno. Večina opredelitev revidiranja poslovanja vključuje ocene učinkovitosti, uspešnosti, varčnosti ali dosežkov v podjetju. Revizija poslovanja je organizirano iskanje načinov za izboljšanje učinkovitosti in uspešnosti (Taylor & Glezen, 2007, str. 84).

Pomembna razlika med revizijo poslovanja in revizijo računovodstva je merska enota. Večina revizij računovodstva se osredotoča na uradno potrjevanje resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi), kot so jih določili pristojni organi in jih je sprejela praksa. Tako so sodila za vrednotenje zneskov in razkritij, ki jih vsebujejo računovodski izkazi, razmeroma dobro opredeljena. Na drugi strani pa je merjenje ali ocenjevanje uspešnosti, učinkovitosti, varčnosti ali dosežkov pri reviziji poslovanja težavnejše, saj splošno sprejetih standardov ni. Drugi razliki med revidiranjem računovodstva in revidiranjem poslovanja sta (Taylor & Glezen, 2007, str. 84–85):

- o izsledkih revizije računovodstva se pogosto obvešča stranke zunaj podjetja, kot so delničarji, upravni organi in javnost, medtem ko se o izsledkih revizije poslovanja običajno obvešča management;
- revizija poslovanja je lahko usmerjena na neračunovodska področja, kot je kadrovanje.

Prvi odstavek 2. člena Stališča 1 o revizorjevem pregledu in poročanju o letnem poročilu določa, da so predmet pregleda sestavni deli letnega poročila družb, ki so zavezane k reviziji, kot so opredeljeni v zakonu in kot to zahteva 57. člen (ZGD-1).

Stališče 1 revizijskega sveta o revizorjevem pregledu in poročanju o letnem poročilu ima tri cilje:

1. opisati namen in osnovne prvine revizijskih postopkov pri revizorjevem pregledu letnega poročila v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe;
2. prikazati temeljne oblike in prvine revizorjevega poročanja o pregledu letnega poročila;
3. določiti dodatne zahteve pri poslovodski predstavitvi.

57. člen (ZGD-1) govori o tem, da mora revizor revidirati računovodsko poročilo in pregledati poslovno poročilo v obsegu, ki je potreben, da preveri, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila, ter v svojem poročilu podati mnenje o tem, ali je poslovno poročilo skladno z računovodskimi izkazi istega poslovnega leta. Podati mora mnenje o tem, ali je bilo poslovno poročilo pripravljeno v skladu z veljavnimi pravnimi zahtevami. Revizor mora navesti, ali je glede na poznavanje in razumevanje družbe in njenega okolja, ki ju je pridobil med revizijo, ugotovil bistveno napačne navedbe v poslovnem poročilu, pri čemer navede naravo morebitnih takšnih navedb, in kadar je to primerno, navesti sklic na vse morebitne druge zadeve, na katere posebej opozarja, ne da bi se revizijsko mnenje zato spremenilo.

Ključne razlike med računovodskim poročilom in poročilom o družbeni odgovornosti so (Perrini, 2006, str. 74–79):

- poročilo o družbeni odgovornosti je lahko samostojno poročilo, lahko pa dopolnjuje letno računovodsko poročilo. Vsebuje tradicionalne informacije iz računovodskih poročil in nefinančne informacije, kot so: kakovost obvladovanja tveganj, strateške usmeritve, kakovost vodenja, socialni in okoljski vplivi poslovanja. Ti pomagajo zainteresiranim deležnikom boljše razumeti podjetje, njegovo poslovno strategijo in vzvode za rast;
- poročilo o družbeni odgovornosti daje enako težo tako kvantitativnim kot kvalitativnim informacijam. Kvantitativne informacije omogočajo bralcu časovne in prostorske primerjalne analize, medtem ko kvalitativne informacije omogočajo boljše razumevanje kvantitativnega dela.

2.1.1 Preverjanje poslovnega poročila

S poslovnim poročilom podjetja predstavijo svoje delo, uspešnost poslovanja, poslanstvo, vizijo in pričakovani razvoj ter strateške usmeritve. Je komunikacijsko sredstvo, s katerim podjetje predstavi zainteresiranim deležnikom, kakšni so njegovi rezultati, trendi in prihodnji cilji.

(ZGD-1) v svojem 70. členu, ki govori o poslovnem poročilu, navaja, da mora poslovno poročilo vsebovati vsaj pošten prikaz razvoja in izidov poslovanja družbe ter njenega finančnega položaja, vključno z opisom bistvenih tveganj in negotovosti, ki jim je družba izpostavljena.

Pošten prikaz mora biti uravnotežena in celovita analiza razvoja in izidov poslovanja družbe ter njenega finančnega položaja, ki ustreza obsegu in vsestranskosti njenega poslovanja. Analiza mora v obsegu, ki je potreben za razumevanje razvoja in izidov poslovanja družbe ter njenega finančnega položaja, vsebovati ključne računovodske, finančne in, če je to potrebno, druge kazalce, kazalnike in pokazatelje, ki vključujejo tudi informacije, povezane z varstvom okolja in delavci. Analiza vključuje ustrezno sklicevanje na zneske v računovodskih izkazih in potrebna dodatna pojasnila.

V poslovnem poročilu morajo biti skladno s 70. členom (ZGD-1) prikazani tudi:

- vsi pomembnejši poslovni dogodki, ki so nastopili po koncu poslovnega leta;
- pričakovani razvoj družbe;
- aktivnosti družbe na področju raziskav in razvoja;
- obstoj podružnic družbe;
- opis politike raznolikosti, ki se izvaja v zvezi z zastopanostjo v organih vodenja ali nadzora družbe glede vidikov, kot so spol, starost ali izobrazba, ter navedba ciljev, načina izvajanja in doseženih rezultatov politike raznolikosti v obdobju poročanja. Če se politika raznolikosti v družbi ne izvaja, se to navede.

V 3. členu Stališča 1 o revizorjevem pregledu in poročanju o letnem poročilu, ki govori o opredelitvi pojma pregleda poslovnega poročila, lahko pregled poslovnega poročila pomeni izvedbo takšnih revizorjevih postopkov, s katerimi revizor ugotavlja in na podlagi katerih kasneje poroča, ali je pri proučevanju poslovnega poročila prišel do informacij in posledično do spoznanj, na podlagi katerih lahko utemeljeno sklepa, da poslovno poročilo iz neupravičenih oziroma nepojasnjenih razlogov ne vsebuje vseh sestavnih delov, predpisanih z zakonom, da podatki in informacije, predstavljeni v poslovnem poročilu, niso bili ustrezno preneseni iz računovodskih izkazov v poslovno poročilo ter da informacije, sklepi, ocene in predvidevanja družbe, ki jih je proučil revizor, predstavitev in razkritij v poslovnem poročilu ne podpirajo v zadostni meri oziroma slednja niso v skladu z njegovim poznavanjem in razumevanjem družbe in njenega okolja.

Stališče 1 prav tako navaja, da pregled ni revizija poslovnega poročila, temveč izvedba postopkov v skladu z MSR 720, ki govori o revizorjevih nalogah, povezanih z drugimi informacijami, kot so preglednice ali diagrami, razkritja, ki zagotavljajo več podrobnosti o stanju ali kontu, in opisi računovodskih rezultatov. Pregled je uporaba analitičnih postopkov in poizvedovanj pri osebah, odgovornih za finančne, računovodske in operativne zadeve, ter običajno ne obsega dodatnega preizkušanja računovodskih evidenc, ki se izvedejo s pomočjo inšpiciranja, opazovanja ali potrjevanja, pridobivanja podpornega dokaznega gradiva v

povezavi s poizvedovanjem in/ali nekaterih drugih postopkov, običajno uporabljenih pri revidiranju.

Skladno s 4. členom Stališča 1, ki govori o izvedbi postopkov pregleda, revizor opravi revizijo računovodskih izkazov skupaj s prilogo in pregleda poslovno poročilo.

2.1.2 Preverjanje izjave o nefinančnem poslovanju

Od uveljavitve novele (ZGD-1J) mora revizor pri pregledu poslovnega poročila preveriti tudi, ali vsebuje izjavo o upravljanju družbe in izjavo o nefinančnem poslovanju, pri čemer se omeji na njuno formalno popolnost, vsebinsko pa pregleda le določene podatke (opis notranjih kontrol, upravljanje tveganj, opis politike raznolikosti), vsebovane v izjavi o upravljanju družbe. Enako velja tudi pri pregledu konsolidiranih letnih poročil (ZGD-1).

Revizor mora v okviru nefinančnega poročanja družb preveriti, ali izjava o upravljanju vsebuje politiko raznolikosti oziroma ali vsebuje vse potrebne podatke. Zakon družbam ne nalaga, da morajo voditi politiko raznolikosti, temveč le, da o njej poročajo, če jo izvajajo. Če politike raznolikosti ne izvajajo, morajo to zapisati in obrazložiti v izjavi o upravljanju. Če ni izjave o politiki raznolikosti, revizor preveri, ali je v izjavi o upravljanju obrazložitev, zakaj je družba ne izvaja. Tudi pri izjavi o nefinančnem poslovanju mora revizor preverjati formalno popolnost izjave, kar pomeni, da ugotavlja, ali vsebuje vse sestavine, na katere napotuje zakon. Pri tem mora biti še dodatno pozoren na obveznost družbe, ki se mora v okviru poročanja o posamezni politiki, kadar je to mogoče in primerno, sklicevati na zneske v računovodskih izkazih in potrebna dodatna pojasnila (Primec, 2017, str. 69–70).

2.2 Revidiranje družbene odgovornosti

Revidiranje družbene odgovornosti je dinamičen proces, ki mu organizacija sledi za izboljšanje svoje uspešnosti. Sestavljeno je iz načrtovanja, računovodenja, revidiranja in poročanja ter udeležbe zainteresiranih deležnikov (Gao & Zhang, 2006). Zagotavlja mehanizem za odločanje o ocenjevanju okoljskega, etičnega in družbenega načrtovanja ter olajšuje zainteresiranim deležnikom vključevanje v družbene, okoljske in etične odločitve organizacije (Gao & Zhang, 2006, str. 731). Relevantni deležniki v tem procesu so tisti posamezniki, skupine posameznikov ali organizacije, ki imajo vpliv oziroma na katere bi aktivnosti organizacije, izdelki ali storitve poročevalske organizacije pomembno vplivali.

Revidiranje družbene odgovornosti temelji na enakih postopkih kot katerakoli druga revizija ter zahteva merjenje in sledenje, ki je usmerjeno na družbeno odgovornost. Proces revizije meri vrednost in napredek na treh področjih, in sicer ekonomskem, družbenem in okoljskem. Vrednosti se merijo prek ocenjevalskih matrik glede na niz indeksov ali meril ali glede na niz trajnostnih usmeritev (Coyne, 2006, str. 26).

Revizijo ali pregled poročila o družbeni odgovornosti lahko opravi zunanja institucija, zunanji ali notranji revizor. Vloga slednjega se sicer skozi obdobja spreminja, saj so notranji

revizorji, kot ugotavljata Soh in Martinov-Bennie (2015, str. 82), že zdaj vključeni v dajanje zagotovil glede upravljanja družbe in socialnih vprašanj, vendar pa imajo zelo omejeno vlogo pri dajanju zagotovil v povezavi z okoljskimi vprašanji. Končne ugotovitve raziskave so tudi pokazale razhajanja pri uporabi standardov s strani notranjega revizorja v primerjavi z uporabo standardov pri pregledu poročil o družbeni odgovornosti s strani zunanje institucije. Ta ugotovitev je odprla vprašanja za strokovno skupino, katere del so na primer oblikovalci politik, strokovna telesa in strokovnjaki na področju notranje revizije, in sicer v smislu, da ponovno primerjajo ustreznost veščin in kompetenc notranjih revizorjev pri oblikovanju in ponujanju izobraževalnih vsebin.

Epstein (2004, str. 6) pojasnjuje, da revidiranje poročil družbene odgovornosti vključuje vrednotenje družbenih programov, širšo oceno vpliva družbe in oceno vpliva tako profitnih kot neprofitnih organizacij na družbo. Revidiranje družbene odgovornosti pogosto vključuje oceno vpliva proizvodov, storitev, družbeno odgovornih programov in humanitarnih aktivnosti.

Pri poročanju o družbeni odgovornosti gre za prostovoljna razkritja, torej razkritja, ki zakonsko niso predpisana in niso predmet revidiranja, ampak zgolj predmet revizorjevega pregleda. Revizor skladno s 6. členom Stališča 1 poroča na enak način kot o skladnosti poslovnega poročila.

Organizacija lahko ima veliko zainteresiranih deležnikov, ki pa se razlikujejo glede lastnosti in imajo pogosto nasprotujoče si interese. Vzpostavitev metodologije za sistematično prepoznavanje skupin deležnikov, ki lahko prispevajo k doseganju namena povezanosti in pri katerih bi aktivnosti lahko imele vpliv na izid, je kot opisuje Globalna organizacija za svetovanje in standarde na področju poročanja o družbeni odgovornosti (angl. AccountAbility 1000, v nadaljevanju AA1000) temeljna za vzpostavitev procesa (AA1000, 2015, str. 17).

Epstein (2004, str. 3-11) v svojem članku »The Identification, Measurement, and Reporting of Corporate Social Impacts: Past, Present, and Future« predstavi pet različnih faz razvoja družbeno odgovornega računovodstva. Prva faza je predstavljala predhodnico družbenega računovodstva in je trajala med letoma 1960 in 1969. V tej fazi je bil poudarek tako v akademskih raziskavah kot v managerski praksi na vrednotenju socialnih programov, sponzoriranih s strani vlade, in njihovem prispevku k socialnemu varstvu. Rojstvo in začetni razvoj družbeno odgovornega računovodstva sta trajala sedem let, med letoma 1970 in 1977, ter sta predstavljala drugo fazo v razvoju. Za to obdobje so bili značilni predvsem povečana skrb organizacij za družbeni vpliv, akademski prispevki pri razvoju okvirov za merjenje in poročanje vpliva organizacij na družbo ter eksperimentiranje organizacij v družbeno odgovornem računovodstvu. Med to fazo se je razvilo veliko različnih metodologij na področju revidiranja družbene odgovornosti. Izvedenih je bilo več kot sto pregledov, predvsem v posvetovanju s podjetji, ki se ukvarjajo z raziskavami na področju družbenih ved in s svetovanjem. Le v nekaj primerih je bilo pripravljeno celotno poročilo o družbeni

odgovornosti. Nato je sledila tretja faza, imenovana upad družbenega računovodstva, ki je trajala med letoma 1978 in 1986 in je predstavljala osredotočenost na ekonomsko blaginjo. Posledično je bila skrb za družbena vprašanja potisnjena v ozadje. V četrti fazi je ponovno prišlo do oživitve zanimanja za družbeno računovodstvo. Obdobje je trajalo med letoma 1978 in 1998 ter je pomembno vplivalo na podjetja, saj so v tem obdobju nekatere vlade sprejele pomembne okoljske predpise, ki so podjetja prisilili v pripoznavanje znatnih okoljskih obveznosti v finančnih izkazih in posledično v veliko izdatkov za saniranje negativnih vplivov. Številne objave tako iz akademskih vrst kot iz poslovnega sveta so razkrile prednosti preprečevanja negativnih vplivov na okolje namesto ukvarjanja s stroški ali kaznimi, ki bi nastali za odpravo negativnih vplivov. Zadnja, peta faza, ki traja od leta 1999, pa govori o prenovi družbenega računovodstva, kar se kaže tudi v tem, da se je povečalo število podjetij, ki so se odločila za pripravo poročil o družbeni odgovornosti. Posledično so začela računovodska podjetja in podjetja, ki se ukvarjajo s svetovanjem na področju računovodstva in revizije, ponujati storitve svetovanja in pregleda poročil s področja družbene odgovornosti. Storitve so predvsem osredotočene na zmanjševanje organizacijskega tveganja in zmanjševanje negativnih vplivov na družbene učinke.

Bureau Veritas je razvil metodo neodvisnega preverjanja poročil o družbeni odgovornosti (angl. Assurance of Sustainability Reports). Metoda je sestavljena iz treh različnih stopenj: osnovne, srednje in zahtevne. Sledijo si v različnih korakih, pri čemer osnovna stopnja pomeni preverjanje in potrjevanje informacij, ki jih podjetje predstavi v poročilu, in je sestavljena iz petih korakov:

- določitve področja, kjer se uskladi razumevanje in potrdi področje;
- načrtovanja, kjer se razvije in potrdi podroben pristop;
- aktivnosti, kjer se začne izvajanje preverjanja po izbrani metodologiji;
- rezultatov, odobritev izjave in/ali vodstvenega povzetka;
- analize, kjer se preveri analiza izvedenega procesa.

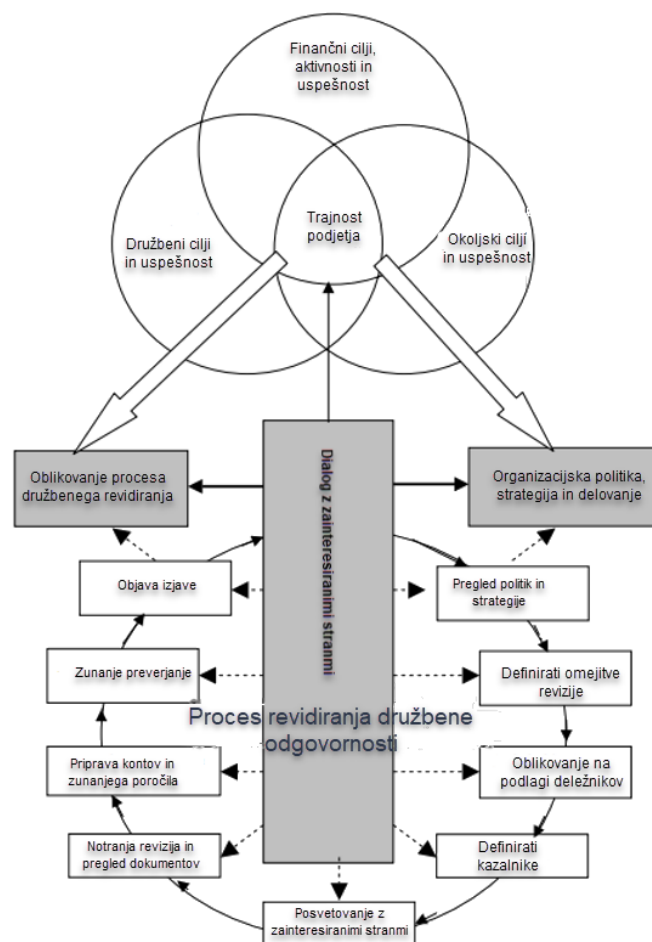
Srednja in zahtevna stopnja pa sta povezani z mednarodno sprejetimi okviri poročanja in obsegom, ki ga mora vsebovati poročilo o družbeni odgovornosti (Bureau Veritas, 2022).

Ko je postopek revidiranja družbene odgovornosti vzpostavljen, bodisi s strani zunanje institucije, notranje ali zunanje revizije, je pomembno, da se upošteva, kako in na kakšen način bo podjetje poročalo revidirane informacije. Skladno s standardi GRI morajo biti informacije o družbeni odgovornosti zabeležene, sestavljene, analizirane in razkrite na način, da je zunanji instituciji, notranjim ali zunanjim revizorjem omogočeno potrjevanje njihove zanesljivosti in točnosti (Coyne, 2006, str. 36).

Slika 5 prikazuje odnos med trajnostjo in revidiranjem družbene odgovornosti. Osrednji element odnosa je dialog zainteresiranih deležnikov, kar je način za uravnoteženje in vključevanje treh dimenzij poslovnih dejavnosti ter tudi izhodišče za revidiranje družbene odgovornosti. Proces revidiranja družbene odgovornosti prikazuje deset ločenih, a

povezanih faz, ki so naslednje: pregled politik in strategije podjetja, definiranje omejitev revizije, oblikovanje procesa revizije družbene odgovornosti na podlagi zainteresiranih deležnikov, definiranje kazalnikov uspešnosti, posvetovanje z deležniki, notranja revizija in pregled dokumentacije, priprava računovodskih izkazov in zunanjega poročila, zunanje preverjanje, objava izjave in poročila ter nadaljnji dialog z zainteresiranimi deležniki. Faze se začnejo z dialogom zainteresiranih deležnikov, katerih cilj je vzpostaviti proces in metodologijo revidiranja družbene odgovornosti med deležniki in organizacijo. Vključenost deležnikov se ne zaključi v tej fazi, temveč je sestavni del celotnega procesa (Gao & Zhang, 2006, str. 731).

Slika 5: Trajnost in revidiranje družbene odgovornosti



Prerejeno po Gao & Zhang (2006, str. 73).

Kot prikazuje slika 6, so v revidiranje družbene odgovornosti vključene različne skupine zainteresiranih deležnikov. To so vladne organizacije, lastniki, zaposleni, lokalna skupnost, nevladne organizacije, poslovni partnerji, kupci, dobavitelji in ostali, ki sodelujejo pri odločanju in komuniciranju, ter drugi specialisti na področju revidiranja družbene

odgovornosti, računovodje in revizorji na področju družbene odgovornosti in etike (Gao & Zhang, 2006, str. 733).

Slika 6: Vzpostavitev vključenosti v sistem revidiranja družbene odgovornosti



Prirejeno po AccountAbility (2018, str. 17).

Veščine zainteresiranih deležnikov, kot so zagnanost in viri, igrajo ključno vlogo pri spodbujanju smiselnega vključevanja zainteresiranih deležnikov v revizijo družbene odgovornosti. Okvir AA1000 zahteva pridobivanje znanja in sposobnosti zainteresiranih deležnikov. Prav tako je zelo pomembno, da imajo poklicni revizorji zahtevana znanja in sposobnosti za izvajanje posebnih nalog v okviru revizije družbene odgovornosti.

Podjetja si pri poročanju o družbeni odgovornosti pomagajo z že obstoječimi okvirji. Poročanje po standardih GRI predstavlja zelo strukturirano poročanje. Revizor tako preveri splošna, sektorska in vsebinska standardna razkritja. Pri pregledu splošnih standardnih razkritij revizor preveri predstavitev organizacije, strategije in analize, etike in integritete, upravljanja, vključevanja deležnikov in druge podatke v poročilu.

Vsebina splošnih standardnih razkritij je pri podjetjih bolj ali manj enaka, ker se navezuje na podatke, ki se zahtevajo za osnovno raven poročanja. Gre za preverjanje podatkov o organizaciji, kot so ime organizacije, blagovne znamke, izdelki in storitve, sedež

organizacije, lokacija dejavnosti, lastništvo in pravna oblika, trgi, velikost organizacije, zaposleni po vrsti zaposlitve, vrsti pogodbe, regiji in spolu, opis oskrbovalne verige organizacije ter članstvo v organizacijah.

Pri sektorskih in vsebinskih standardnih razkritjih pa revizor preveri ekonomske, okoljske in družbene vplive. Ti predstavljajo dodatne kazalnike, ki jih podjetja izberejo glede na svoj obseg in okvire poslovanja. Poklicna usposobljenost pripravljavcev in revizorjev poročila o družbeni odgovornosti obsega kompetence in znanje s področja družbene odgovornosti in etike. Potrebna so stalna strokovna usposabljanja za pridobitev ustreznih znanj za izpolnitev zahtev, vzdrževanja in razvijanja sposobnosti profesionalnega delovanja, prav tako pa je pomembna tudi vrsta izkušenj, ki so potrebne za ohranitev strokovnosti na tem področju. Revizijske družbe izobraževanja in usposabljanja revizorjev na tem področju obravnavajo kot eno od priorit.

2.2.1 Namen revidiranja družbene odgovornosti

Poleg že omenjenega temeljnega namena revidiranja, ki se kaže v povečanem zaupanju uporabnikov računovodskih informacij, pa je pri revidiranju družbene odgovornosti pomemben še en vidik, in sicer zmanjševanje tveganja zelenega oglaševanja (angl. Greenwashing). Termin se je prvič pojavil v letu 1986 z objavo članka o hotelirski industriji in njenem promoviranju večkratne uporabe brisač, ki ga je napisal okoljevarstvenik Jay Westervelt. V članku je obsodil hotele, da pod pretvezo varovanja okolja promovirajo ponovno uporabo brisač, v ozadju pa je bila samo namera zmanjševanja stroškov. Glavni namen zelenega oglaševanja, ki se ga lahko najhitreje prepozna tudi po uporabi zelenih logotipov, oglaševanju izdelkov pod oznako »eko« ali oglaševanju o zmanjšanju izpustov ogljikovega dioksida, je, da ustvari lažno pozitivno sliko trajnostno naravnane podjetja in preusmeri pozornost. Tako hoteli v poročila o družbeni odgovornosti ob izpostavljanju pozitivnih vplivov na okolje ne vključijo tudi navedbe škodljivih posledic svojega delovanja. Tovrstno dejanje so poimenovali kot selektivno razkrivanje informacij (de Freitas Nett, Sobral, Ribeiro & Soares, 2020, str. 6).

Kot ugotavljata Gao in Zhang (2006, str. 737), je uspešnost družbe odvisna od odnosov med ključnimi deležniki in partnerji. Zaupanje, predanost in sodelovanje med deležniki in družbami so ključni elementi v procesu. Odsotnost teh elementov pogosto preprečuje vzpostavitev uspešne in trajnostne družbe. Zato je namen revidiranja družbene odgovornosti, da se vzpostavi zaupanje, prepozna zavezanost in spodbudi sodelovanje med deležniki in družbami.

Z zunanjim revidiranjem nefinančnih poročil o trajnosti je mogoče povečati njihovo verodostojnost in zaupanje deležnikov v predložene informacije ter zmanjšati tveganje lažnega zelenega oglaševanja. Z revidiranjem informacij je mogoče povečati njihovo vrednost za sisteme notranjih kontrol in upravljanja ter s tem seznaniti management (Evropsko računsko sodišče, 2019, str. 34). Z neodvisnim pregledom in potrdilom poročila

o družbeni odgovornosti lahko organizacija navedbe v poročilu transparentno dokaže (Bureau Veritas, 2022).

2.2.2 Revidiranje informacij nefinančnega poročanja

MSR 720 obravnava revizorjeve naloge v zvezi z drugimi informacijami v dokumentih, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze, ne glede na to, ali gre za računovodske ali neračunovodske informacije, ki so vključene v letno poročilo organizacije. Standard zahteva, da revizor prebere in pretehta druge informacije, ker druge informacije, ki so pomembno neskladne z računovodskimi izkazi ali revizorjevim poznavanjem, ki ga pridobi med revizijo, lahko kažejo, da obstaja pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih ali pomembno napačna navedba v drugih informacijah, kar oboje lahko spodkoplje verodostojnost računovodskih izkazov in revizorjevega poročila o njih. Take pomembno napačne navedbe lahko tudi neprimerno vplivajo na poslovne odločitve uporabnikov, za katere je revizorjevo poročilo pripravljeno.

Cilji revizorjevih nalog, povezanih z drugimi informacijami, ko se je z njimi seznanil, so:

- proučiti, ali obstaja pomembna neskladnost med drugimi informacijami in računovodskimi izkazi;
- proučiti, ali obstaja pomembna neskladnost med drugimi informacijami in revizorjevim védenjem, pridobljenim med revizijo;
- se ustrezno odzvati ob ugotovitvi, da take pomembne neskladnosti obstajajo ali da so druge informacije videti pomembno napačne;
- poročati v skladu z MSR 720.

Paugam (2019) se sprašuje, ali naj družbe, ki pripravljajo poročila o družbeni odgovornosti, za njihov pregled in potrditev najamejo obstoječega zakonitega revizorja ali naj za omenjena poročila najamejo specializirana podjetja, ki se ukvarjajo z dajanjem zagotovil o družbeni odgovornosti. V svojo raziskavo je vključil 28.000 letnih poročil družb iz 55 držav in ugotovil, da revizijske družbe, ki revidirajo računovodske izkaze in hkrati dajejo zagotovila na področju družbene odgovornosti:

- pridobijo več informacij o tveganjih, povezanih z družbeno odgovornostjo podjetij, ki so pomembna za računovodske izkaze, ker skupinam za revizijo računovodskih izkazov koristijo informacije o tveganjih glede družbene odgovornosti podjetij, ki jih pridobijo skupine za revidiranje družbene odgovornosti podjetij;
- zagotovijo boljšo kakovost revizije z manj napakami pri ocenjevanju stalnega tveganja;
- pogosteje revidirajo stranke, ki imajo v svojih evidencah knjižene rezervacije za okoljska in pravna tveganja v sklopu poročanja o družbeni odgovornosti;
- za stranko niso dražje od kombinacije revizijske družbe in drugega ponudnika zagotovil za področje poročanja o družbeni odgovornosti.

V raziskavi »Negativna razkritja na področju poročanja o družbeni odgovornosti« Einwiller in Carroll (2019) ugotavljata, da postopek zunanjega revidiranja poročanja o družbeni odgovornosti vsaj do neke mere poveča razkritje napak in pomanjkljivosti.

V skladu z Mednarodnim standardom poslov dajanja zagotovil (MSZ) 3000 je pri poslu dajanja omejenega zagotovila (poslu pregleda poročila o družbeni odgovornosti) revizorjev sklep izražen v obliki, ki sporoča, ali je revizor na podlagi opravljenih postopkov opazil karkoli, zaradi česar bi menil, da so informacije o obravnavani zadevi pomembno napačno navedene. V primeru, da ni zaznal posebnosti, se tveganje v zvezi s poslom zmanjša na raven, ki je glede na okoliščine posla še zadovoljiva, vendar je tveganje večje kot pri poslu, pri katerem revizor poda sprejemljivo zagotovilo (Evropsko računsko sodišče, 2019, str. 34).

Podjetje se skladno s standardi GRI in v skladu z njimi z zahtevanim splošnim razkritjem 2021, številka 2–5 (zunanja preveritev), lahko odloči za pregled in potrditev trajnostnega poročila tudi s strani zunanjega pregledovalca.

Pri pregledu poročil o družbeni odgovornosti sedmih večjih slovenskih podjetij za leto 2020 (priloga 3) sem ugotovila, da sta se samo dve podjetji odločili za pridobitev potrdila o skladnosti in ustreznosti poročanih podatkov s strani Slovenskega inštituta za kakovost in meroslovje (v nadaljevanju SIQ), ostalih pet podjetij pa potrdila omenjenega preveritelja ali druge zunanje institucije ni imelo vključenega v poročilo o družbeni odgovornosti ali zunanjega zagotovila niso iskala.

SIQ kot nepristranska institucija nudi rešitve s področja preizkušanja in certificiranja proizvodov. Njihovi strokovnjaki morajo biti člani v mednarodnih certifikacijskih shemah in združenjih. Preveritelj, ki izvede preverjanje, mora biti registrirani presojevalec za EMAS, vodenja varnosti in zdravja pri delu, upravljanja z energijo ter upravljanja informacijske varnosti.

Organizacijska struktura institucije zagotavlja, da preveritelji pri opravljanju vsakodnevnih nalog niso pod vplivom kogarkoli, ki ima neposreden komercialen interes v zvezi z ugotavljanjem skladnosti, in da pri delu ne pride do konflikta interesov. SIQ zagotavlja nevtralnost pri izvajanju svojih storitev tudi tako, da ne opravlja svetovalnih aktivnosti pri vzpostavljanju in/ali vzdrževanju skladnosti s standardi.

SIQ v svoji izjavi o zunanjem preverjanju trajnostnega poročila preveri in izjavi, ali podjetje izpolnjuje vse zahteve. S to izjavo preveritelj izjavi, ali sta bila preverjanje in potrjevanje izpeljana v skladu z zahtevami, ali rezultati preverjanja potrjujejo, da ni dokaza o neskladnosti z veljavnimi zakonskimi zahtevami, in ali podatki in informacije podajajo zanesljivo, verodostojno in pravilno sliko o vseh dejavnostih organizacije v obsegu, navedenem v izjavi (SIQ, 2021).

Ključne prednosti preverjanja poročil o družbeni odgovornosti za organizacijo so, da organizacija pridobi nepristransko oceno vpliva delovanja na okolje in družbo, izboljša ugled

organizacije in vrednosti blagovne znamke, pridobi zaupanje in utrditev konkurenčne prednosti na trgu, izboljša komunikacijo z vlagatelji in drugimi zainteresiranimi deležniki, identificira in obvladuje ključna tveganja ter identificira nove priložnosti (Bureau Veritas, 2022).

2.2.3 Izzivi revidiranja nefinančnega poročanja

Izzivi pri revidiranju poročanja o družbeni odgovornosti oziroma pri nefinančnem poročanju so drugačni kot pri revidiranju računovodskih izkazov in se od revidiranja finančnih izkazov razlikujejo po tem, da je nefinančno poročanje ne-regulirano in heterogeno ter da gre največkrat za prostovoljno prakso, ki jo lahko poleg revizorjev izvajajo tudi zunanje institucije (Silvola & Vinnari; 2020, str. 2). Revidiranje poročil o družbeni odgovornosti lahko na primer namesto pregleda finančnih podatkov zajema pregled opisa. Za večino poročil o družbeni odgovornosti, ki jih pripravijo velika podjetja, se izvede zunanja revizija ali pregled, vendar za ta poročila ni splošno sprejetega standarda revidiranja ali dajanja zagotovil. V Direktivi 2014/95/EU je na primer določeno, da morajo revizorji preveriti, ali poročilo o trajnosti obstaja, ni pa jim treba preverjati njegove vsebine (Evropsko računsko sodišče, 2019).

Februarja 2019 je Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (angl. International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) objavil posvetovalni dokument o dajanju zagotovil glede razširjenega zunanjega poročanja. Razširjeno zunanje poročanje združuje številne različne oblike poročanja, ki med drugim vključujejo celovito poročanje, poročanje o družbeni odgovornosti in drugo poročanje subjektov o okoljskih, družbenih in upravljaljskih zadevah.

2.3 Vpliv revizorja na kakovost nefinančnega poročanja podjetij

Revizor lahko svoje naročnike, podjetja, ki so osredotočena predvsem na ekonomske učinke, podpre pri preoblikovanju v organizacijo, ki gradi vrednote skozi proaktivni upravljaljski pristop na področjih ekonomske učinkovitosti, okolja in sociale (Deloitte, 2021).

Za dvig zavedanja o družbeni odgovornosti v podjetjih in javnosti je revidiranje družbene odgovornosti lahko uporabljeno kot mehanizem zmanjševanja negativnega vpliva na okolje. Revizija družbene odgovornosti deluje preventivno in zmanjšuje možnost za uresničitev okoljskih tveganj. Takšen preventivni mehanizem zahteva tudi spremembo vloge revizije in revizorjev. V tem kontekstu je pomembno, da revizorji, namesto da odkrivajo napake in o njih poročajo, sodelujejo in svetujejo pri načrtovanju aktivnosti za razvoj. Vloga revizorjev je, da zagotavljajo, da je načrtovanje v skladu s pravili, in da s pomočjo neprekinjenega spremljanja preprečijo možnost prevar na področju družbene odgovornosti (Yusoff, Mohamed & Hadi, 2016, str. 106).

Revizor lahko pomembno vpliva na obseg razkritij nefinančnih informacij podjetja. Na tem področju je bilo narejenih in objavljenih že več študij. Pucheta-Martinez, Bel-Oms in

Rodrigues (2018) so na primer raziskovali, kako velika revizijska podjetja vplivajo na razkritja s področja družbene odgovornosti in pomagajo popraviti ali ublažiti asimetrije informacij med managerji in lastniki. Raziskava, ki so jo izvedli v Španiji na 1312 podjetjih za obdobje od leta 2004 do leta 2014, je pokazala, da igrajo velika revizijska podjetja pomembno vlogo pri razkritjih na področju družbene odgovornosti.

Vpliv velikih revizijskih družb ter revizijskih in nerevizijskih stroškov na razkritja s področja družbene odgovornosti temelji na teoriji agenta, ki trdi, da delitev upravljanja med principale (lastnike) in agente (managerje) povzroča asimetrijo informacij. Teorija trdi, da lastniki raje najamejo zunanjega preveritelja zaradi neodvisnosti mnenja. Podjetja se pogosto odločijo za najem ene izmed globalnih revizijskih družb iz skupine Big 4, saj to dodatno prispeva k ugledu družbe. Ena izmed vse pomembnejših odgovornosti revizorja je tudi priporočilo naročnikom revizije glede razkrivanja poročanja o družbeni odgovornosti. Raziskave potrjujejo tezo, da večja revizijska podjetja zagotovijo zanesljivejše informacije, zagotavljajo kakovostno poročanje ter s tem izboljšajo verodostojnost in zmanjšajo manipulacije z računovodskimi informacijami.

Prek spodbujanja razkritij s področja družbene odgovornosti velika revizijska podjetja izboljšajo kakovost poročanja z omejevanjem oportunističnih in neetičnih računovodskih praks ter posledično spodbujajo podjetja k izboljšanju trajnostnega poročanja z zagotovitvijo višje kakovosti nefinančnih podatkov. Povečanje prostovoljnega poročanja izkazuje kredibilnost in transparentnost nefinančnih informacij.

Študija, ki so jo izvedli Pucheta-Martinez, Bel-Oms in Rodrigues (2018), je pokazala, da imajo velika revizijska podjetja iz skupine Big 4 pozitiven vpliv na razkritja. S tem so povezani tudi višji stroški revizije, kar pa se pojasni s tem, da revizorji več časa in napora vložijo v izvedbo revizijskega posla, ki izboljša kakovost poročanja o družbeni odgovornosti.

2.3.1 Prispevek velikih revizijskih družb na področju nefinančnega poročanja

V tem poglavju bom predstavila prispevek na področju poročanja o družbeni odgovornosti štirih največjih revizijskih družb iz tako imenovane skupine velikih štirih (Big 4). Najprej bom predstavila izsledke raziskave družbe KPMG na področju poročanja o družbeni odgovornosti in nato ugotovitve interne analize družbe Ernst & Young Global limited (v nadaljevanju E&Y), temu pa bosta sledili predstavitev natečaja za Green Frog Award (v nadaljevanju GFA) družbe Deloitte in nazadnje še predstavitev spletne globalne raziskave vlagateljev, ki jo je naredila skupina PricewaterhouseCoopers (v nadaljevanju PwC).

a) Družba KPMG

Družba KPMG je v letu 2020 izdala že enajsto raziskavo na področju poročanja o družbeni odgovornosti. Raziskava »The Time has come The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020« podrobno obravnava svetovne trende poročanja o družbeni odgovornosti

in ponuja vpogled vodilnim v podjetju, upravnim odborom in strokovnjakom na področju družbene odgovornosti. Cilj raziskave je nuditi podporo tistim, ki so odgovorni za pripravo poročil o družbeni odgovornosti.

Raziskava služi tudi kot vodilo vlagateljem, upravljavcem premoženja in bonitetnim agencijam, ki si pri pripravi ocene uspešnosti in tveganja podjetja pomagajo s poročili o družbeni odgovornosti.

V raziskavi so se osredotočili na tri ključne vidike poročanja o družbeni odgovornosti (KPMG, 2020):

- poročanje o tveganjih izgube biotske raznovrstnosti;
- poročanje o podnebnih spremembah in zmanjšanju ogljičnega odtisa;
- poročanje o ciljih Združenih narodov za trajnostni razvoj (SDG).

V letu 2020 so strokovnjaki v KPMG v raziskavo vključili 5200 podjetij iz 52 držav. Raziskava je potekala na dveh različnih vzorcih. Vzorec G250 se nanaša na seznam 250 največjih podjetij glede na prihodek iz leta 2019, kot so definirana v skupini Fortune Global 500 (v nadaljevanju G250). Vzorec N100 se nanaša na 5.200 svetovnih podjetij, in sicer primerja 100 največjih podjetij vseh lastniških struktur (v zasebnem ali državnem lastništvu), prepoznanih v posamezni državi glede na višino prihodka. Statistika vzorca N100 predstavlja širok vpogled v poročanje o družbeni odgovornosti med velikimi in srednje velikimi podjetji po svetu.

Struktura držav v vzorcu N100 je bila razdeljena na štiri regije, in sicer na Ameriko, Evropo, Srednji vzhod in Afriko ter Azijo in Pacifik, ter je bila naslednja: 19 odstotkov podjetij je prihajalo iz Amerike, 44 odstotkov podjetij je bilo iz Evrope, podjetja iz Srednjega vzhoda in Afrike so predstavljala 12 odstotkov vzorca ter podjetja iz Azije in Pacifika 25 odstotkov (KPMG, 2020).

V nadaljevanju podajam nekaj najpomembnejših ugotovitev omenjene raziskave.

Globalni trendi na področju poročanja o družbeni odgovornosti so bili naslednji: 80 odstotkov podjetij, vključenih v vzorec N100, poroča o družbeni odgovornosti. Ta odstotek se je v primerjavi z raziskavo, ki je bila narejena v letu 2017, povečal, in sicer iz 75 na 80 odstotkov. Iz tega je razvidno, da podjetja iz vzorca N100 želijo dohiteti podjetja iz vzorca G250, in pričakovati je, da bo pozitiven trend naraščal tudi v prihajajočih letih (glej prilogo 1).

Od leta 2011 kar 90 ali več odstotkov podjetij, ki so vključena v vzorec G250, poroča o družbeni odgovornosti, vendar ta trend nekoliko niha, saj se seznam podjetij, ki so vključena v G250, spreminja. Poročanje o družbeni odgovornosti se je še posebej povečalo v treh državah: Kazahstan, Slovaška in Nemčija. Severna Amerika ima glede na regije najvišji odstotek (90 odstotkov) in je vodilna na področju poročanja o družbeni odgovornosti. V

primerjavi z letom 2017 se je ta odstotek povečal. V primerjavi z letom 2017 se je povečalo tudi poročanje o družbeni odgovornosti v regiji Azija in Pacifik, in to na 84 odstotkov.

V Evropi je odstotek poročanja ostal v primerjavi z letom 2017 nespremenjen, vendar pa se je spremenilo razmerje v poročanju med Vzhodno in Zahodno Evropo. Poročanje o družbeni odgovornosti se je v Vzhodni Evropi povečalo, medtem ko se je rast v Zahodni Evropi upočasnila. Na povečanje rasti poročanja v Vzhodni Evropi je imela vpliv evropska direktiva na področju nefinančnega poročanja, saj je nekatere države v primerjavi z državami Zahodne Evrope vse do leta 2017 niso vključile v svojo zakonodajo. Na Srednjem vzhodu in v Afriki se je poročanje povečalo v primerjavi z raziskavo, opravljeno v letu 2017 (glej prilogo 2) (KPMG, 2020, str. 10–11).

Na področju poročanja o družbeni odgovornosti standardi GRI ohranjajo prevladujoč položaj, saj jih uporablja okoli dve tretjini podjetij, ki so vključena v vzorec N100, in okoli tri četrtine podjetij, ki so vključena v vzorec G250. Uporaba standardov GRI se je v primerjavi z letom 2017 bistveno povečala. Podjetja, ki so vključena v vzorec N100, so v letu 2020 v skladu s standardi GRI poročala kar v 95 odstotkih, medtem ko je v letu 2017 tako poročalo samo 10 odstotkov vseh vključenih podjetij (KPMG, 2020, str. 25).

Pridobivanje potrdil o pregledu poročil o družbeni odgovornosti s strani tretjih preveriteljev se je razširilo po celem svetu. Na vzorcu podjetij iz N100 je pridobivanje potrdil v primerjavi z letom 1993, ko je KPMG začel z raziskavo, presešlo 50 odstotkov, v vzorcu G250 pa je pridobilo potrdilo 71 odstotkov podjetij. Pridobivanje potrdil pri tretjih ponudnikih je postala stalna praksa velikih in srednje velikih podjetij po vsem svetu (KPMG, 2020, str. 23).

Na področju poročanja o tveganjih izgube biotske raznovrstnosti v svojih poročilih le okoli četrtina podjetij to tveganje uvršča na visoko ali srednjo raven. Delež med vzorcema G250 (28 odstotkov) in N100 (23 odstotkov) je podoben in ponazarja tveganje, ki bi mu bilo treba posvetiti takojšnjo pozornost.

Med podjetji, ki poročajo o tveganju izgube biotske raznovrstnosti zaradi svojega poslovanja, izmed N100 najbolj izstopa rudarska industrija z 51 odstotki, izmed G250 pa naftna industrija s 37 odstotki. V obeh vzorcih predstavljajo finančne storitve najnižje tveganje za izgubo biotske raznovrstnosti (9 odstotkov) (KPMG, 2020, str. 29–30).

Na področju podnebnih sprememb in zmanjšanja ogljičnega odtisa okoli 40 odstotkov podjetij v svojih letnih poročilih zaznava podnebne spremembe kot finančno tveganje. Večina podjetij po svetu si je postavila cilje zmanjšanja izpustov ogljikovega dioksida. V vzorcu N100 trend zaznavanja podnebnih sprememb raste in je v letu 2020 predstavljal 43 odstotkov v primerjavi z analizo v letu 2017, ko je predstavljal le 28 odstotkov vseh vključenih podjetij.

V vzorcu G250 je od polovice vključenih držav 56 odstotkov takih podjetij, ki zaznavajo podnebne spremembe kot finančno tveganje, kar je za 8 odstotnih točk več kot v letu 2017.

Na povečanje poročanja ima velik vpliv delovna skupina za finančna razkritja, povezana z ozaveščanjem podjetij in regulatorjev o podnebnih spremembah in njihovem vplivu na finančno tveganje (angl. Task Force on Climate-related Financial Disclosures – TCFD) (KPMG, 2020, str. 36).

Poročanje o ciljih SDG ima močan vpliv in še pridobiva pomen na področju poročanja o družbeni odgovornosti. Med letoma 2017 in 2020 pa se je ta vpliv še dodatno povečal. Leta 2017 je le manjše število podjetij iz vzorcev G250 in N100 povezalo svoje poslovne aktivnosti z aktivnostmi SDG. Tri leta kasneje je večina podjetij iz obeh vzorcev povezala svoje aktivnosti s SDG, in sicer več kot dve tretjini (69 odstotkov) podjetij iz N100 in skoraj tri četrtine (72 odstotkov) podjetij iz G250.

Na povečanje poročanja in transparentnost, predvsem glede tem, ki imajo vpliv na oskrbovalne verige, delovne pogoje in raznolikost, je vplival pritisk s strani zainteresiranih deležnikov, vključno z delničarji in ostalimi podjetji v panogi (KPMG, 2020, str. 44).

b) Družba E&Y

Družba E&Y je izvedla interno analizo 90 slovenskih podjetij oziroma skupin za lastne potrebe glede ustreznosti in zadostnosti trenutne ravni trajnostnega poročanja v Sloveniji. Z analizo so želeli spodbuditi tudi druga podjetja, da v svoje strateške usmeritve vpeljejo trajnostne vidike. V analizo so poleg zakonsko predpisanih elementov v poročilu o družbeni odgovornosti zajeli tudi njihovo vsebino, jasnost sporočila, inovativnost, obliko poročila in pridobitev neodvisnega mnenja glede ustreznosti poročila. Kot menijo, naj bi prav ti dejavniki ločili trajnostno naravnana in odgovorna podjetja, ki stremijo k optimizacij družbe in okolja, od tistih, ki zgolj izpolnjujejo zakonske predpise (Kovačič, 2020).

Podjetja so največ pozornosti namenila poročanju o okoljskih in kadrovskih zadevah ter družbenem vidiku, informacij o spoštovanju človekovih pravic in boju proti korupciji pa v večini niso razkrivala. Po podatkih so podjetja za okvir poročanja največkrat izbrala oziroma uporabila standarde GRI. Za pridobitev neodvisnega mnenja zunanje institucije o ustreznosti poročila so se odločila samo štiri slovenska podjetja, ki so bila vključena v pregled.

Z analizo so ugotovili, da imajo slovenska podjetja na tem področju še precej prostora za izboljšave, saj je več kot 50 odstotkov poročil vsebovalo pomanjkljive trajnostne informacije. Od skupno 90 slovenskih podjetij oziroma skupin, ki so bile vključene v analizo, je samo 33 podjetij pripravilo poročilo, ki je bilo v skladu z (ZGD-1J), 6 podjetij pa v svoje poročilo ni vključilo niti enega zakonsko predpisanega trajnostnega elementa.

Ugotovitve analize so pokazale, da se slovenska podjetja še vedno premalo zavedajo pomembnosti trajnostne strateške usmeritve in večinoma le skopo ustrezajo poročanju zaradi zakonskih zahtev, kar kaže na potrebo, da se bodo morala v prihodnje vedno bolj zavedati, da je lahko poročilo o družbeni odgovornosti različnim zainteresiranim deležnikom enako pomembno kot finančno poročilo (Kovačič, 2020).

c) Družba Deloitte

Družba Deloitte z izvedbo natečaja za GFA podeljuje nagrado za najboljše trajnostno poročilo. S podeljevanjem nagrad so pilotno začeli leta 2000, in sicer na Madžarskem, od tam pa se je izvedba natečaja razširila tudi v ostale države Srednje Evrope in skupnost neodvisnih držav Vzhodne Evrope (angl. Commonwealth of Independent States, v nadaljevanju CIS).

Tekmovanje GFA (Deloitte, 2018, str. 1) je sestavljeno iz dveh nivojev. Prvi je nacionalni nivo GFA in poteka v državah, kjer je prisoten Deloitte CIS (Azerbajdžan, Armenija, Belorusija, Gruzija, Kazahstan, Kirgizija, Rusija, Tadžikistan, Turkmenistan, Uzbekistan in Ukrajina). Zmagovalci na prvem nivoju so avtomatsko nominirani na regionalni nivo, ki pokriva preostale srednjeevropske države. Udeležba na nacionalnem nivoju je obvezna, če podjetje želi sodelovati na regionalnem nivoju.

Glavni cilj nagrade je pridobiti javno priznanje za kakovostno pripravljene in razkrite nefinančne informacije ter z njimi opozoriti zainteresirane deležnike na najboljše prakse trajnostnega poročanja in jih promovirati.

Nagrada se podeljuje na treh področjih: nagrada GFA za najboljše poročilo o trajnostnem razvoju CIS, najboljše integrirano poročilo CIS in častni nazivi Green Frog. Nagrada pomeni najvišje priznanje za odličnost na področju trajnostnega poročanja, zmagovalec pa prejme oznako za odličnost.

Prijavljena poročila se ocenjujejo v naslednjih šestih različnih kategorijah:

- **trajnost in strateška usmeritev**, kjer kriterij ocenjuje določitev ciljev za trajnost in vrednotenje doseženih ciljev ter tudi primere, ko podjetje nenehno stremi k izboljševanju teh rezultatov;
- **pomembnost**, kjer podjetje analizira svoje notranje in zunanje okolje ter oceni, katera trajnostna vprašanja so pomembna za podjetje in področje, na katero se mora podjetje strateško osredotočiti;
- **vsebina**, kjer se ocenjuje kakovost posredovanih informacij. Podjetja, ki predstavijo najnovejše informacije, ki so primerljive, točne, navedene za točno določeni časovni okvir in uravnotežene ter odražajo tako pozitivne kot negativne vidike izvedbe, prejmejo najvišjo oceno;
- **struktura in ustvarjalnost** pri poročanju, kjer se ocenjuje priročnost poročevalskega formata za predstavitev ključnih informacij zainteresiranim deležnikom. Tista poročila, ki so dobro organizirana, pregledna, smiselna in imajo informacije predstavljene jedrnat in razumljivo, prejmejo najvišjo oceno;
- **merjenje učinkov**, kjer se ocenjuje zrelost vpliva ukrepov, ki jih ima podjetje na trg, družbo in okolje;

- **integracija finančnih in nefinančnih podatkov**, kjer se ocenujeta kakovost in vključenost finančnih in nefinančnih podatkov, ki odražajo razmerje med finančnimi in nefinančnimi dejavniki ter imajo vpliv na vrednost in strateško načrtovanje.

Leta 2015 je družba Deloitte prvič izvedla natečaj GFA in nagradila najboljše poročilo o trajnostnem razvoju v Sloveniji. Prejemnik prestižne nagrade v letu 2018 je bilo podjetje Telekom Slovenije, d. d., ki se je v vseh parametrih najbolj približalo merilom in standardom poročanja na tem področju (Deloitte, 2018, str. 6–7).

d) Družba PricewaterhouseCoopers (PwC)

Skupina PwC je decembra 2021 objavila rezultate spletne raziskave »PwC's Global investor survey, The economic realities of ESG«, v katero so povabili 325 vlagateljev iz celega sveta. Partnerji in osebje skupine PwC je opravilo 40 poglobljenih intervjujev z vlagatelji in analitiki. Vprašani so prihajali z različnih panog in različnih položajev. 53 odstotkov končnega vzorca so predstavljali managerji in 34 odstotkov finančni analitiki (PwC, 2021, str. 1).

Z raziskavo so ugotovili, da vlagatelji želijo, da so podjetja osredotočena na vprašanja družbene odgovornosti. 79 odstotkov vprašanih je potrdilo, da je pomemben dejavnik pri odločanju o naložbah, kako podjetje obvladuje tveganja, povezana z družbeno odgovornostjo, in kar 76 odstotkov vprašanih se je strinjalo, da upoštevajo izpostavljenost podjetij na omenjenem področju in priložnosti podjetja, ko se odločajo za vlaganje.

Vlagatelji menijo, da je ton z vrha (angl. Tone from the top) kritičen, in mnogi od vprašanih so bili mnenja, da bi za trajnostna vprašanja moral biti odgovoren prav management, saj naj bi bila njegova naloga, da spodbuja spremembe na tem področju. Prav tako se zdi vlagateljem izjemno pomembno, da ima management dovolj znanja s področja družbene odgovornosti.

Ko so vprašali vlagatelje o razvrstitvi najpomembnejših družbeno odgovornih vprašanj po pomembnosti, so ti v 65 odstotkih na prvo mesto uvrstili zmanjševanje emisij toplogrednih plinov iz skupin 1 in 2, na drugo mesto so s 44 odstotki uvrstili zagotavljanje zdravja in varstva delavcev ter na tretje mesto s 37 odstotki izboljšanje raznolikosti delovne sile in vodstvenih delavcev ter enakost in vključenost, nato pa so si v enakih odstotkih sledili še vloga človekovih pravic v oskrbovalni verigi, zmanjševanje toplogrednih plinov iz skupine 3 ter zmanjševanje tveganj glede varovanja podatkov in zasebnosti. Vlagatelji se zavedajo, da morajo podjetja v nadzorovanje omenjenih vprašanj vlagati veliko sredstev in napora ter da to znižuje njihov kratkoročni dobiček, ampak če podjetja vztrajajo in to izvajajo na pravilen način, se jim bo dolgoročno obrestovalo (PwC, 2021, str. 2).

V iskanju sprememb želijo vlagatelji sodelovati pri spodbujanju podjetja, da ukrepa, in hkrati ščititi svoje naložbe. Razporeditev kapitala je lahko kritičen vzvod, ki spodbuja trajnostne poslovne prakse in kaznuje tiste, ki jih ne izvajajo.

Če so vlagatelji mnenja, da podjetje ne ukrepa dovolj glede trajnostnih vprašanj, bodo v takšnem primeru uporabili svojo »glasovalno pravico« in dezinvestirali (PwC, 2021, str. 3).

Poročanje podjetij je za vlagatelje vstopna točka za razumevanje poslovne uspešnosti podjetja, njegovih možnosti in z njim povezanih tveganj, saj potrebujejo informacije o tem, kako se podjetje ukvarja s trajnostnimi vprašanji. V veliko primerih se zgodi, da je kakovost informacij nezadostna, prav tako je tudi pomanjkljivo napisano, kako se podjetje sooča z okoljskimi, družbenimi in ekonomskimi vprašanji ter tveganji, povezani z njimi, in kakšen je napredek na tem področju. V veliko primerih se vlagatelji soočajo s problemom, kako sploh pridobiti podatke o poslovnem modelu podjetja (PwC, 2021, str. 4).

Vlagateljem je pomembno, da so poročila standardizirana in primerljiva ter da je pri poročanju zagotovljena doslednost. Kar 73 odstotkov vprašanih je izjavilo, da je zelo pomembno, da so poročila o družbeni odgovornosti pripravljena v skladu z že predstavljenimi okviri nefinančnega poročanja, kot so standardi GRI. Za kar 74 odstotkov vprašanih bi bilo najbolje, da bi podjetja uporabila standardno obliko za poročanje, kot na primer na področju finančnega poročanja, ki mora biti skladno z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Vlagatelji prav tako menijo, da bi podjetje pri poročanju o družbeni odgovornosti moralo uporabiti standardiziran okvir poročanja v njegovi celoti (PwC, 2021, str. 5).

V naslednjem sklopu so se dotaknili tudi revidiranja poročil o družbeni odgovornosti. Vlagatelji so mnenja, da so poročila o družbeni odgovornosti, ki so bila pregledana s strani neodvisnega pregledovalca, zanesljivejša in imajo posledično vanje več zaupanja. Takšnega mnenja je bilo kar 79 odstotkov vprašanih, 70 odstotkov vprašanih pa je izjavilo, da bi bilo treba zahtevati, da podjetja pridobijo potrdilo o zanesljivosti in ustreznosti poročanih informacij za celotno poročilo in ne samo za tisti del, ki ga podjetje izbere za preveritev.

Raziskava je tudi pokazala, da imajo vlagatelji velika pričakovanja s strani organizacij, ki izdajajo potrdila o ustreznosti in pravilnosti poročanih podatkov. Pokazalo se je, da se od organizacij, ki izdajajo izjave o zunanjem preverjanju, pričakuje ne samo to, da poznajo metodologijo in standarde, ampak da imajo tudi vzpostavljen ustrezen sistem upravljanja in strokovno znanje o tem, kar je bilo pregledano in potrjeno. Velik pomen dajejo tudi etiki, integriteti, neodvisnosti in objektivnosti (PwC, 2021, str. 6).

2.4 Diskusija in glavne ugotovitve

Dolžnost revizorja v okviru zakonske revizije računovodskih izkazov na področju nefinančnih podatkov, vsebovanih v izjavi o upravljanju, natančneje v opisu politike raznolikosti, in v izjavi o nefinančnem poslovanju, je, da preveri njuno formalno popolnost. Pri preverjanju izjave o nefinančnem poslovanju mora revizor dodatno pozornost nameniti tudi preverjanju, ali se družba pri razkrivanju podatkov o določeni politiki sklicuje, če je to mogoče, na zneske v računovodskih izkazih in druga pojasnila. Revizor mora preveriti vse

podatke, navedene v izjavi, in ugotoviti, ali so vsebinsko usklajeni in ne odstopajo od podatkov, ki so navedeni v revidiranih računovodskih izkazih.

Pri pregledu poročil o družbeni odgovornosti gre za preverjanje vsebine poročila. Poročilo je lahko samostojno, lahko pa dopolnjuje računovodsko poročilo. Bralcu mora omogočati časovno in prostorsko primerjavo ter boljše razumevanje. Podjetje mora poročati tako o svojih pozitivnih kot o škodljivih učinkih na okolje in ljudi. Poročanje podjetja o lastnih uspehih ni odraz dejanskega vpliva na okolje in ljudi. Pregled poročila o družbeni odgovornosti temelji na enakih postopkih kot katerakoli druga revizija in prav tako zahteva merjenje in sledenje, ki pa je usmerjeno na družbeno odgovornost. Meri vrednost in napredek podjetja na področju gospodarstva, družbe in okolja.

Razlika med revizijo računovodskih izkazov in revizijo ali pregledom poročila o družbeni odgovornosti je v tem, da mora revidiranje računovodskih izkazov potekati skladno z Zakonom o revidiranju (ZRev-2; Ur. l. RS, št. 115/21), MRS in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. Revizijo računovodskih izkazov lahko opravlja samo oseba, ki ima dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, ki ga je izdala Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. V primerjavi z revizijo računovodskih izkazov je področje pregleda družbene odgovornosti še vedno neregulirano in zanj nimamo sprejetega standarda. Za pregled poročila o družbeni odgovornosti nimamo sprejete zakonodaje, ki bi enoznačno določila, kako naj bi bil pregled opravljen. Zunanje institucije, ki se ukvarjajo s storitvami pregleda in dajanja zagotovil o zunanjem preverjanju, so vsaka zase razvile metodologijo pregleda poročila o družbeni odgovornosti. To pa kaže na dokaj neurejeno stanje na tem področju, saj ni sprejetega enotnega standarda. Za pregled poročila o družbeni odgovornosti prav tako ni potrebno, da ga opravi pooblaščen revizor, temveč lahko poročilo pregleda tudi zunanja institucija.

Za zagotovitev izjave o zunanjem preverjanju poročila o družbeni odgovornosti pa mora preveritelj kljub temu imeti pridobljene akreditacije in članstva v mednarodnih certifikacijskih shemah in združenjih s področja družbene odgovornosti.

SKLEP

V magistrskem delu sem obravnavala vlogo revizorja na področju nefinančnega poročanja. Da sem dosegla zastavljeni cilj magistrskega dela, sem najprej ugotovila namen revidiranja nefinančnega poročila. Glavni namen pregleda nefinančnega poročila je ugotoviti oziroma potrditi točnost in popolnost informacij, ki so predmet pregleda, ter s tem potrditi, da se je nanje mogoče zanesti. To pomeni, da je v pregledanih poročilih predstavljeno resnično in pošteno stanje nefinančnih informacij. Resnično in pošteno stanje pomeni, da so nefinančne informacije pravilno evidentirane in da so skladne z informacijami, ki so poročane v računovodskem izkazu in ostalih izkazih. Vloga revizorja pri pregledu poročila o družbeni odgovornosti je, da se izboljša kakovost poročanja in, kar je zelo pomembno, zmanjša lažno oglaševanje. Pomembno pa je tudi, da se na podlagi točnih in zanesljivih informacij

vzpostavi zaupanje, prepozna zavezanost in spodbudi sodelovanje med zainteresiranimi deležniki in družbami.

Kot drugi cilj sem si postavila prikazati izzive, s katerimi se revizorji srečujejo pri revidiranju poročila o družbeni odgovornosti. Preverjanje poročil o družbeni odgovornosti namreč ne zajema samo preverjanja števil, temveč tudi preverjanje opisa. Da revizor lahko opravi ta del pregleda, mora biti seznanjen s panogo, v kateri organizacija deluje. Poglobljeno poznavanje organizacije, kot je poznavanje poslovnega modela podjetja, strategije, njenih glavnih tveganj in njenega okolja, zmanjša tveganje pomembno napačne navedbe in prepoznavanje lažnega zelenega oglaševanja. Področje pregleda poročil o družbeni odgovornosti ostaja še vedno ne-regulirano.

Kot zadnji cilj pa sem proučila obstoječe raziskave o vplivu revizorja na razkritja in obseg nefinančnih informacij podjetij. Izbrala sem štiri največje revizijske družbe, in sicer iz skupine Big 4, in preverila raziskave, ki so jih omenjena podjetja naredila na področju poročanja o družbeni odgovornosti. Skupno vsem štirim družbam je, da so ugotovile, da so trendi poročanja o družbeni odgovornosti tako na lokalnem kot na globalnem nivoju spodbudni in da iz leta v leto naraščajo, kar pomeni, da se podjetja čedalje bolj zavedajo pomembnosti tovrstnega poročanja. Na ta način sporočajo, da se zavedajo svojega vpliva na gospodarstvo, okolje in zaposlene. Zelo pomembno je, da podjetja v poročilih o družbeni odgovornosti razkrijejo, kako obvladujejo tveganja, kako pomembna so vprašanja o družbeni odgovornosti za vodstvo podjetja in koliko je vodstvo vključeno v ta vprašanja. Kot eno izmed ugotovitev so predstavili, da je za zainteresirane deležnike pomembno, da so poročila o družbeni odgovornosti pripravljena v skladu z že obstoječimi okviri poročanja, kjer pa prevladujejo standardi GRI. Z uporabo že obstoječih okvirjev poročanja se zagotovita boljša primerljivost poročil in doslednost, kar sta za zainteresirane deležnike dva izmed pomembnih dejavnikov. Kot tretji pomemben dejavnik sta se v raziskavah izkazala tudi pregled in obseg pregleda poročila o družbeni odgovornosti s strani zunanje institucije, saj ta povečuje zaupanje zainteresiranih deležnikov v informacije, ki jih podjetje predstavi v poročilu.

Vključenost revizorja pri načrtovanju aktivnosti za razvoj podjetja na področju družbene odgovornosti predstavlja pravilen pristop podjetja. Revizor s svojo podporo pri preoblikovanju obstoječe organizacije, ki je osredotočena samo na ekonomske učinke, v organizacijo, ki gradi vrednote na področju ekonomske učinkovitosti, okolja in sociale, pomembno vpliva na kakovost poročanja podjetij. Revizor tako zagotavlja, da je načrtovanje aktivnosti v skladu s pravili, s svojo neprekinjeno prisotnostjo preprečuje možnost prevar in prek spodbujanja razkritij s področja družbene odgovornosti izboljša kakovost poročanja. Obstoječe raziskave so pokazale, da ima revizor velik vpliv na obseg razkritij nefinančnih informacij, saj se s tem zmanjša tveganje zelenega oglaševanja in blaži asimetrijo informacij med managerji in lastniki. S povečanjem prostovoljnega poročanja pa organizacije izkazujejo kredibilnost in transparentnost nefinančnih informacij.

S prihajajočimi spremembami Direktive 2014/95/EU bodo razkritju nefinančnih informacij zavezana tudi mala in srednja podjetja. Ker je trend poročanja in objave nefinančnih informacij pozitiven, kljub temu da je poročanje o družbeni odgovornosti še pretežno prostovoljno in nerevidirano, so zagovorniki obveznega poročanja prepričani, da bi morala zakonodaja bolj regulirati področje in obseg poročanja. Prav to predstavlja enega izmed izzivov, s katerim se srečujejo revizorji in tudi ostali deležniki.

Na področju preverjanja poročil o družbeni odgovornosti ni sprejetega standarda, kot ga imamo na področju preverjanja in potrjevanja računovodskih izkazov. Prav tako ni enotnega okvira, po katerem bi podjetja poročala. Obstajajo različni okviri, po katerih lahko podjetja poročajo, vendar pa uporaba različnih okvirjev poročanja predstavlja izziv tako za zainteresirane deležnike, ki želijo predstavljene informacije primerjati in na podlagi njih sprejemati prihodnje odločitve, kot za revizorje, ki morajo za pregledane informacije ne nazadnje zagotoviti tudi izjavo o dejavnostih preverjanja in potrjevanja. Vsebina poročila o družbeni odgovornosti bi morala biti zakonsko določena in ne le stvar izbire podjetja, ki se lahko odloči, katere informacije želi predstaviti in katerih ne.

S spremembami direktive na področju razkrivanja nefinančnih informacij in informacij o raznolikosti se bosta med drugim zahtevala tudi revizija sporočenih informacij in poročanje o tako imenovani dvojni bistvenosti, kar pomeni, da bodo podjetja morala poročati tudi o vplivu trajnostnih vprašanj na posel in vplivu podjetja na ljudi in okolje. Z novimi spremembami bodo potrebna tudi strokovna usposabljanja za nadgraditev znanj pripravljavcev in pregledovalcev, s katerimi bodo lahko izpolnili zahteve, vzdrževali in razvijali sposobnosti profesionalnega delovanja ter pridobivali izkušnje, ki so nujno potrebne na tem področju. Raziskave, ki sem jih predstavila v magistrskem delu, kažejo, da je zaupanje deležnikov v neodvisno preverjena poročila bistveno večje kot zaupanje v poročila, katerih vsebina ni bila preverjena.

LITERATURA IN VIRI

1. AccountAbility. (2015). *AA1000 Stakeholder engagement standard*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz <https://www.accountability.org/standards/aa1000-stakeholder-engagement-standard/>
2. AccountAbility. (2018). *AA1000 Accountability Principles*. Pridobljeno 15. avgusta 2021 iz https://www.accountability.org/static/6b3863943105f2a5c4d5fc96affb750d/aa1000_accountability_principles_2018.pdf
3. Bertonec, A., Meško, M., Naraločnik, A. & Nastav, B. (2011). *Trajnostni razvoj organizacije: Ekonomski, družbeno-politični in ekološki vidiki*. (1. natis). Ljubljana: GV Založba.
4. Bohinc, R. (2016). *Družbena Odgovornost*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede, Založba FDV.

5. Bureau Veritas. (2022). *Preverjanje in potrjevanje trajnostnih poročil*. Pridobljeno 12. marca 2022 iz <https://www.bureauveritas.si/needs/preverjanje-trajnostnih-porocil>
6. Carey, P., Liu, L. & Qu, W. (2017). Voluntary corporate social responsibility reporting and financial statement auditing in China. *Elsevier Ltd.*, 13(3), 244–262.
7. Carroll, A. B. (2008). A History of Corporate Social Responsibility: Concepts and Practices. (2.izd.) *Oxford University Press*, 19–46.
8. Coyne, K. L. (2006). Sustainability Auditing. *Environmental Quality Management*, 16(2), 25-41.
9. de Freitas Neto, S. V., Sobral, M. F. F., Ribeiro, A. R. B. & Soares, G. R. L. (2020). Concepts and forms of greenwashing: a systematic review. *Environmental Sciences Europe*, 32(19), 1-12.
10. Deloitte. (2018). *Regulation on deloitte sustainability report award – the Green Frog Award (GFA)*. Pridobljeno 28. decembra 2021 iz <https://www2.deloitte.com/ru/en/pages/about-deloitte/articles/green-frog-award.html/#2>
11. Direktiva 2014/95/EU. *Razkritje nefinančnih informacij in informacij o raznolikosti velikih podjetij in skupin*. Pridobljeno 23. julija 2021 iz <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/LSU/?uri=CELEX%3A32014L0095>
12. Drevenšek, M. & Vezjak, B. (2011). Consensus. *Konec ločevanja letnih in trajnostnih poročil?* Pridobljeno 5. marca iz https://www.consensus.si/upload/publikacije/zdruzenje_manager_drevensek_2011.pdf
13. Eberstadt, N. N. (1977). What History Tells us about Corporate Responsibilities. *Managing Corporate Social Responsibility*, autumn, 17-22.
14. Ecum revizija d.o.o. (2020). *Revidiranje*. Pridobljeno 13. julija 2020 iz <http://ecum-revizija.si/revidiranje/>
15. Einwiller, S. A. & Carroll, C. E. (2019). Negative disclosures in corporate social responsibility reporting. *Corporate Communications*, 25(2), 319-337.
16. Ekvilib Inštitut. (2020a). *Kaj je družbena odgovornost podjetij ter trajnostni razvoj?* Pridobljeno 13. julija 2020 iz <http://www.ekvilib.org/sl/druzbena-odgovornost-podjetij/>
17. Ekvilib Inštitut. (2020b). *Trajnostno oz. nefinančno poročanje*. Pridobljeno 13. julija iz <http://www.ekvilib.org/sl/druzbena-odgovornost-podjetij/trajnostno-porocanje-po-smernicah-gri-global-reporting-iniciative/>
18. Elkington, J. (2004). Enter the Triple Bottom Line. V Henriques, A. & Richardson, J.(ur.), *The triple bottom line: Does it all add up? Assessing the Sustainability of Business and CSR*. (str. 1-16). London: Earthscan Publications Ltd.
19. Epstein, M. J. (2004). The identification, Measurement, and Reporting of Corporate Social Impacts: Past, Present, and Future. Bingley: *Emerald Group Publishing Limited*, 2, 1–29.
20. Evropska komisija. (2014). *Direktiva 2014/95/EU Evropskega parlamenta in Sveta*. Pridobljeno 14. marca 2021 iz <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>

21. Evropska komisija. (2017). Sporočila institucij, organov in agencij evropske unije. *Smernice za nefinančno poročanje*. Pridobljeno 14. marca 2021 iz [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=ES)
22. Evropska komisija. (2021, 21. april). *Trajnostno financiranje in EU taksonomija: Komisija sprejela nadaljnje ukrepe za usmerjanje denarja v trajnostne dejavnosti*. Pridobljeno 24. januarja 2022 iz https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/sl/ip_21_1804
23. Evropsko računsko sodišče. (2019). *Poročanje o trajnostnosti: pregled stanja v institucijah in agencijah EU*. Pridobljeno 5. marca 2020 iz https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/RCR_Reporting_on_sustainability/RCR_Reporting_on_sustainability_SL.pdf
24. Friedman, M. (2011). *Kapitalizem in svoboda*. Ljubljana: Soleco.
25. Gao, S. S. & Zhang J. (2006). Stakeholder engagement, social auditing and corporate sustainability. *Business Process Management Journal*, 12(6), 722–740.
26. Golob, U. & Podnar, K. (2021). »Evropsko« razumevanje družbene odgovornosti podjetja. *Delavska participacija*. Pridobljeno 21. julija 2021 iz <https://www.delavska-participacija.com/priloge/ID060825.doc>
27. Gonza, T. (2020, 1. februar). Ekonomska demokracija kot družbena odgovornost. *Ekonomska demokracija*, 1, 10-13 .
28. Grgič, M. (2011, 11. april). Družbena odgovornost podjetij povečuje konkurenčnost in dobiček. *Delo*. Pridobljeno 18. avgusta 2021 iz <https://old.delo.si/gospodarstvo/posel-in-denar/druzbeno-odgovornost-podjetij-povecuje-konkurencnost-in-dobicek.html>
29. GRI. (2021a). *Our mission and history*. Pridobljeno 10. avgusta 2021 iz <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>
30. GRI. (2021b). *The global standards for sustainability reporting*. Pridobljeno 5. marca 2021 iz <https://www.globalreporting.org/information/sustainability-reporting/Pages/gri-standards.aspx>
31. GRI. (2021c). *A Short Introduction to the GRI Standards*. Pridobljeno 27. februarja 2022 iz <https://www.globalreporting.org/media/wtafl14tw/a-short-introduction-to-the-gri-standards.pdf>
32. GRI. (2021d). *Consolidated set of GRI sustainability reporting standards 2021*. Pridobljeno 27. februarja 2022 iz <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/resource-center/?g=720eca5b-dedc-45e3-9332-d51a5824ee73&id=15871>
33. GRI. (2021e). *GRI 1: Foundation 2021*. Pridobljeno 27. februarja 2022 iz <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/resource-center/?g=720eca5b-dedc-45e3-9332-d51a5824ee73&id=15871>
34. GRI. (2021f). *GRI 2: General Disclosures 2021*. Pridobljeno 27. februarja 2022 iz <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/resource-center/?g=720eca5b-dedc-45e3-9332-d51a5824ee73&id=15871>
35. GRI. (2021g). *GRI 3: Material Topics 2021*. Pridobljeno 27. februarja 2022 iz <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/resource-center/?g=720eca5b-dedc-45e3-9332-d51a5824ee73&id=15871>

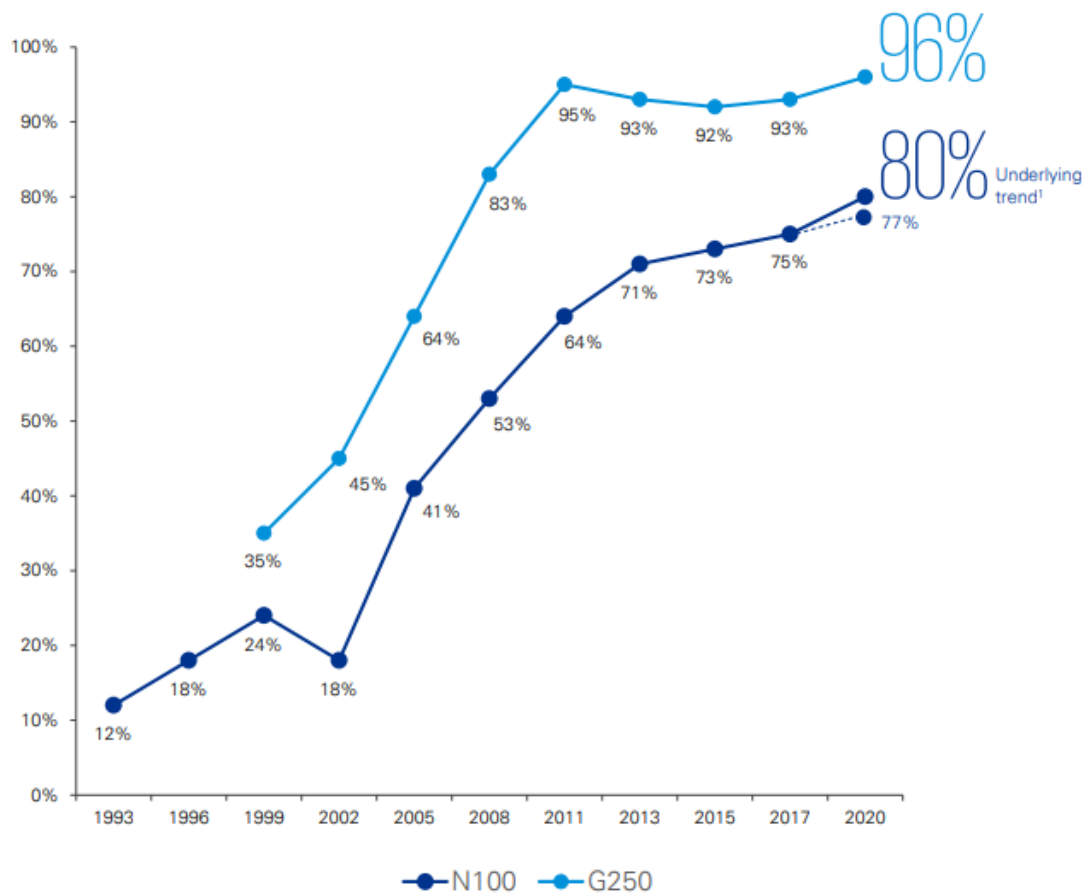
36. Hay, R. & Gray, E. (1974). Social Responsibilities of Business Managers. *Academy of Management Journal*, 17(1), 135–143.
37. IRDO. (2020a). *Kako pripraviti strategijo?* Pridobljeno 5. marca 2020 iz <http://www.irdo.si/o-druzbeni-odgovornosti/>
38. IRDO. (2020b). *Področja družbene odgovornosti.* Pridobljeno 5. marca 2020 iz <http://www.irdo.si/o-druzbeni-odgovornosti/>
39. ISO. (2019). *ISO26000: Guidance on social responsibility.* Pridobljeno 18. avgusta 2021 iz <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:26000:ed-1:v1:en>
40. Kaplan, R. & Norton, D. (2000). *Uravnoteženi sistem kazalnikov: preoblikovanje strategije v dejanja.* Ljubljana: Gospodarski vestnik.
41. Kovačič, P. (2020, 27. avgust). Trajnostno poročanje – Strateška priložnost ali zgolj zakonska obveza? *Delo.* Pridobljeno iz <https://svetkapitala.delo.si/aktualno/trajnostno-porocanje-strateska-priloznost-ali-zgolj-zakonska-obveza/>
42. KPMG. (2020). *The Time has come The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020.* Pridobljeno 10. avgusta 2021 iz <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf>
43. Merčun, T. (2007). *Družbeno poročanje v Sloveniji* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
44. Močnik, D., Crnogaj, K. & Bradač Hojnik, B. (2017). *Slovenska podjetja in družbena odgovornost: slovenski podjetniški observatorij 2016.* Maribor. Univerzitetna založba Univerze v Mariboru.
45. Modic, B. (2022). Trajnostno poročanje kmalu obvezno za širši nabor podjetij. *Delo.* Pridobljeno 28. februarja 2022 iz <https://svetkapitala.delo.si/b2b/trajnostno-ozroma-inefinancno-porocanje-kaj-je-in-kdo-je-obvezan/>
46. Paugam, L. (2019, 30. september). *Auditors offering both corporate social responsibility assurance and financial auditing to their clients could be best option for firms.* Pridobljeno 6. marca 2020 iz <https://www.hec.edu/en/knowledge/articles/auditors-offering-both-corporate-social-responsibility-assurance-and-financial-auditing-their-clients-could-be-best-option-firms>
47. Perrini, F. (2006). The Practitioner's Perspective on Non-Financial Reporting. *California management review*, 48(2), 73–103.
48. Polajnar, D. & Rozman, A. (2014). *Organizacijske vrednote in njihov prenos na zaposlene. Vrednote: lepo zveneče besede ali srce kulture podjetja.* HRM, str. 14–18.
49. Potrč, J. (2017, 5. april). Obvezna izjava o nefinančnem poslovanju. *IUS-INFO.* Pridobljeno 14. marca 2020 iz <https://www.iusinfo.si/medijsko-sredisce/v-srediscu/193322>
50. Primec, A. (2017). *Nefinančno poročanje po ZGD-1.* SIRIUS 4/17. Slovenski inštitut za revizijo. 60-72
51. Pucheta-Martínez, M. C., Bel-Oms, I. & Rodrigues, L. L. (2018). The engagement of auditors in the reporting of corporate social responsibility information. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 26(1), 46–56.

52. PwC. (2021). *PwC's Global investor survey. The economic realities of ESG*. Pridobljeno 24. januarja 2022 iz <https://www.pwc.com/gx/en/corporate-reporting/assets/pwc-global-investor-survey-2021.pdf>
53. Rejc Buhovac, A. (2004). Balanced scorecard: kritična ocena z vidika družbene odgovornosti. V J. Prašnikar (ur.), *Razvojnoraziskovalna dejavnost ter inovacije, konkurenčnost in družbena odgovornost podjetij* (str. 503–517). Ljubljana: Časnik Finance.
54. Silvola, H. & Vinnari, E. (2021). The limits of institutional work: a field study on auditor's efforts to promote sustainability assurance in a trust society. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(1), 1-30.
55. SIQ Slovenski inštitut za kakovost in merosovje, Ljubljana. (2021). *O nas*. Pridobljeno 8. septembra 2021 iz <https://www.siq.si/o-siq/predstavitev/>
56. Slapničar, S. (2004). Poročanje o družbeni odgovornosti. V J. Prašnikar (ur.), *Razvojnoraziskovalna dejavnost ter inovacije, konkurenčnost in družbena odgovornost podjetij* (str. 519–542). Ljubljana: Časnik Finance.
57. Soh, D. S. B. & Martinov-Bennie, N. (2015). Internal auditors's perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 80-111.
58. Šopar, N. (2008). IRDO. *Osebnne vrednote in odgovorno vodenje*. Pridobljeno 5. avgusta 2020 iz <http://www.irdo.si/skupni-cd/cdji/cd-irdo-2008/images/referati/sopar.pdf>
59. Taylor, D. H. & Glezen, G. W. (2007). *Revidiranje: Zasnove in postopki* (Ponatis, Vol. 1). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
60. Veingerl Čič, Ž. & Štrukelj, T. (2017). Spodbujanje vrednot družbene odgovornosti z organizacijsko kulturo. *Revija za univerzalno odličnost*, 6(2), 174–185.
61. Vezjak, B. (2021). *Vloga notranje revizije pri trajnostnem poslovanju*. SIRIUS 6/21. Slovenski inštitut za revizijo.
62. Yusoff, H. N, Mohamed, A. F. & Hadi, A. S. (2016). Sustainable Development: What is the role of Audit? *Journal of Sustainable Science and Management*, 11(1), 99–112.
63. Žižek Šarotar, S. & Maučec, M. (2008). Odnosi z javnostmi in družbena odgovornost. *IRDO*. Pridobljeno 4. avgusta 2021 iz <http://www.irdo.si/skupni-cd/cdji/cd-irdo-2008/images/referati/maucecsariz.pdf>

PRILOGE

Priloga 1: Prikaz rasti poročanja o družbeni odgovornosti od leta 1993 za skupini N100 in G250

Growth in global sustainability reporting rates since 1993: N100 and G250

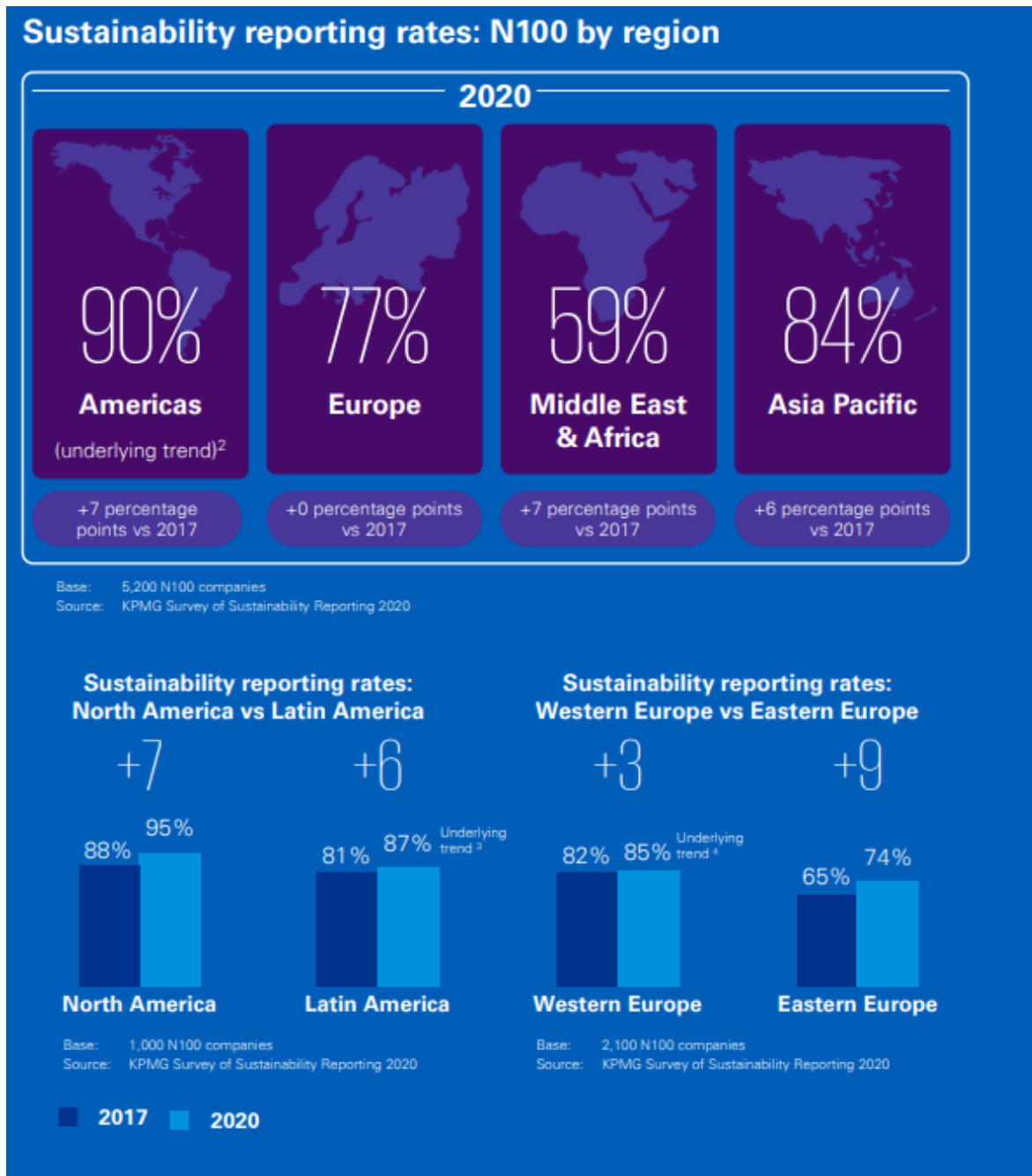


Base: 5,200 N100 companies and 250 G250 companies
Source: KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020

1. The N100 underlying trend reflects the global sustainability reporting rate when analyzing reporting by the top 100 companies in the same group of countries and jurisdictions in both 2017 and 2020.

Vir: KPMG (2020).

Priloga 2: Stopnje rasti poročanja o družbeni odgovornosti za skupino N100 po regijah



Vir: KPMG (2020).

Priloga 3: Pregled poročil o družbeni odgovornosti

Zap.Št.	Organizacija / podjetje	Leto poročila	Trajnostno poročilo	Okvir poročanja	Potrditev trajnostnega poročila	Preveritelj
1	DARS	2020	DA	GRI	DA	SIQ
2	Fraport Slovenija, d.o.o.	2020	DA	GRI	NE	-
3	Steklarna Hrastnik d.o.o.	2020	DA	GRI	NE	-
4	PETROL d.d.	2020	DA	GRI	NE	-
5	Lek d.d.	2020	DA	GRI	DA	SIQ
6	Krka d.d.	2020	DA	GRI	NE	-
7	Mercator d.d.	2020	DA	NI	NE	-

Vir: lastno delo.